الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشعبيـة

République Algérienne Démocratique et Populaire

و البحث العلمـي وزارة التعلـيـم العـالي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة مصطفى اسطمبولي

معسكر

Université MUSTAPHA Stambouli

Mascara

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية

ملزمة دروس موجهة لطلبة السنة ثانية علوم اقتصادية

في مقياس :

محاسبة التسيير

إعداد الأستاذة: بلحنافي أمينة

السنة الجامعية: 2024/2025

الفهرس :

المقدمة.....4
المحور الأول:مدخل إلى محاسبة التسيير.....6
1- مراحل ظهور محاسبة التسيير 6
2- تعريف محاسبة التسيير.....7
3- أهداف محاسبة التسيير.....8
4- موضوع و وظائف محاسبة التسيير.....9
5- الفرق بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية.....10
المحور الثاني: مدخل إلى المخزونات وتقييم المخزونات.....14
1- تعريف المخزونات.....15
2-انواع المخزونات.....16
3-جرد المخزونات.....18
4- طرق تقييم حركة المخزونات في المؤسسة 22
5-التطبيقات والحلول.....28
المحور الثالث طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة.....34
1- معالجة الأعباء المحملة للتكاليف(الأعباء المباشرة و الأعباء غير مباشرة).....36
2- حساب عناصر التكلفة.....34
2.1 تكلفة الشراء.....43
2.2 تكلفةالإنتاج.....45
2.3 سعر التكلفة 52
2.4 النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.....54
3-التطبيقات والحلول.....56
المحور الرابع طريقة التكاليف المتغيرة.....72.
1-مفهوم الأعباء المتغيّرة والأعباء الثابتة.....73
2. حساب التكلفة المتغيرة والهامش والنتيجة.....77
3-عتبـــة المردوديـــة.....
80
4- التطبيقات والحلول.....85
المحـــــــور الخـــــــامس طريقـــــــة التكـــــــاليف القائمـــــــة على الأنشـــــــطة

ABC.....91

تعريف محاسبة التكلفة عن النشاط.....92
خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.....93
مزايا استخدام أساس التكلفة على الأنشطة..... 97
التطبيقات والحلول.....98
الخاتمة..... 108
قائمة المراجع.....109

المقدمة:

تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى نظام معلومات شامل ومتكامل وإلى توفير قدر كبير من البيانات من اجل أداء وظائفها بكفاءة وفعالية، وضمان السير الأحسن للمؤسسة . والمعلومات المحاسبية تعتبر من أهم المعلومات التي يحتاجها المسير لاتخاذ أي قرار ناجح، وحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي للحصول على هذه المعلومات المحاسبية .

فالمحاسبة المالية تهتم بتنظيم المعلومات المالية وتسجيل معطيات عددية وتصنيفها وإعداد كشوف مالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة،ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.ومنه تسمح هذه المعلومات بأخذ صورة إجمالية عن وضعية المؤسسة دون إعطاء تحليل جزئي للتكاليف حسب نوع النشاط أو حسب أقسام الإنتاج.

لكن يحتاج المسيرون في المؤسسة معلومات تحليلية كافية وبدقة لمعرفة التكاليف التي تحملها كل منتج أو خدمة مقدمة للغير وكذلك لتحليل مردودية كل منتج على حدة ومدى مساهمته في نتيجة نشاط المؤسسة ، غيران هذه المعلومات غير متوفرة في المحاسبة العامة .لذا ظهرت محاسبة التسيير كوسيلة يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات ،حيث تهتم بإبراز ومعرفة تكلفة المراكز والأقسام لكل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة بغرض تحديد سعر كلفة المنتجات والخدمات ،وكذلك تقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات وتحليل النتائج وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية .

ومنه تهدف هذه المطبوعة إلى عرض أبرز الأساسيات المتعلقة بمقياس محاسبة التسيير الذي يتم تدريسه لطلبة سنة ثانية تخصص علوم اقتصادية في شكل دروس مبسطة وواضحة وتمارين محلولة حتى يتمكن الطلبة من استيعابها بشكل سهل.

لقد جاءت المطبوعة بشكل متسلسل ومتناسق مع محتوى البرنامج المقترح من طرف الوزارة بالنسبة

لمحاسبة التسيير حيث شملت خمسة محاور أساسية متسلسلة من حيث ترتيبها حيث كل محور يساعد المحور الذي يليه مع اقتراح مجموعة من التمارين مع الحلول في كل محور وذلك ليسهل على الطالب التحكم بشكل منهجي ومتزايد في الطرق التي تم التعرف عليها ..

هذه المحاور نلخصها كالتالي:

المحور الأول تم التطرق فيه إلى ماهية محاسبة التسيير انطلاقا من مراحل ظهورها إلى تعريفها وأهدافها ومن ثم العلاقة الموجودة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير مع تبيان الاختلافات الموجودة

بينهما.

المحور الثاني تناول مدخل إلى المخزونات وتقييمها انطلاقا من تعريف المخزونات وأنواعها حسب النظام المحاسبي الجزائري SCF وجرد المخزونات ومن ثم طريق تقييم الإدخالات والاخراجات .

المحور الثالث تم فيه التعرف على خطوات طريقة التكلفة الكلية عن طريق الأقسام المتجانسة

المحور الرابع التعرف على طريقة التكلفة المتغيرة

المحور الخامس عالج طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المحور الأول مدخل إلى محاسبة التسيير

تهتم المحاسبة المالية بتنظيم وتسجيل وتصنيف المعلومات المالية والمعطيات العددية من خلال إعداد الكشوف المالية التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.حيث هذه المعلومات تعطي صورة إجمالية عن وضعية المؤسسة دون إعطاء تحليل جزئي حسب نوع النشاط أو حسب أقسام الإنتاج.لذا ظهرت محاسبة التسيير كوسيلة يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات ،وكوسيلة لترتيب وتنظيم ومعالجة الأعباء وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يعتمدها المسيرون داخل المؤسسة في اتخاذا لقرارات المتعلقة بالنشاط وتحليل النتائج وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية .

ومنه سيتم التطرق في هذا المحور إلى ظهور محاسبة التسيير، مفهومها أهداف محاسبة التسيير، وظائف محاسبة التسيير، المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية.

1- ظهور محاسبة التسيير

تنقسم فترة ظهور محاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية) إلى:[1]

1.1المحاسبة التحليلية التقليدية:

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير ،والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية :ونظام المحاسبة العامة هو المتبع والذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في سجلات محاسبية فقط .ب وبالتالي أصبحت المحاسبة العامة قاصرة عن تلبية الاحتياجات والمتطلبات المتمثلة في عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها، خاصة بعد أزمة 1929.

2-1 المحاسبة التحليلية المعاصرة

بدأت بعد 1945، حيث أن تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها التخفيض من تكاليفها إلى

الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها)تكاليف تجارية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة) لاستخدامها في إ عداد الميزانية المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة.

1 بو يعقوب عبد الكريم ،المحاسبة التحليلية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،ط 5 ،2009 ،ص8

ومنه تعتبر المحاسبة التسيير تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة و مرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

2- تعريف محاسبة التسيير

رغم مرور حوالي قرن أو أكثر من ظهور مفهوم محاسبة التسيير غير أن معظم تعاريفها اقترنت بالأهداف المنتظرة.لذلك يصعب تعريفها بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن ن توفرها ومهما خلفت التعاريف إلا أن الهدف من المحاسبة التحليلية يبقى مشترك وهو مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار.

حيث تعرف محاسبة التسيير على أنها عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف.[1]

كما تم تعريفها أنها فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم.[2]

كما هناك تعريف أخر يعرفها على أنها أداة معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها قصد الوصول إلى نتائج يتخذ على أساسها المسير القرارات المتعلقة بالنشاط الاستغلالي أو الاستثماري". [3]

كما تعتبر أداة أساسية تسيير مرنة ونظام معلومات مفتوح هدفها الأساسي هو توضيح العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي يمكن أن تساعد في اتخاذ القرارات.[4]

3- أهداف محاسبة التسيير:

1درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2005،2004، ص115.

2.ويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 20091 ،ص

3Farid MAKHLOUF, comptabilité analytique , édition pages bleues, Algérie, 2006, p ,08

4 راضية عطوي المحاسبة التحليلية :الفا للوثائق للنشر والتوزيع الجزائر ،2023 ،ص 22 ،

ويمكن حصر أهداف المحاسبة التحليلية في: [3]

– حساب التكلفة وسعر التكلفة:من خلال قياس التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنتاج لغرض تحديد التكلفة الإجمالية أو الوحدوية لوحدات الإنتاج وكذلك:

– تحديد نتائج العمال لوحدات النشاط الرئيسية والفرعية.

– تقييم المخزون السلعي من المنتجات الجاهزة أو التي هي قيد التنفيذ. حيث تساعد على تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم.

– تساهم في تحديد سعر البيع ومراقبة التكاليف بعد تحليلها.

– ضبط ورقابة عناصر التكاليف: بهدف خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على جودة المنتج لنجاح تسويقه.

– الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية:حيث تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم خدمات بحيث تحمل بصورة أو بأخرى على المنتج، فمن الضروري الرقابة على هذه التكاليف ومقارنتها مع سعر السوق فيما لو لجأت المؤسسة للحصول عليها من السوق.

– المساعدة على تحليل الانحرافات: من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمعيارية) التقديرية (

– دراسة المردودية: تسمح المحاسبة التحليلية بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل

المصاريف حسب اتجاهها ومراقبة تكاليف التموين، الإنتاج، التوزيع.

–اتخاذ القرار: لبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

– إكمال المحاسبة العامة: وذلك بإمدادها بالمعلومات الخاصة بتطورات بعض عناصر الأصول كمحزونات السلع والمنتجات.

– تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة من خلال شرح النتائج وتحليلها، وحساب تكاليف المنتجات والخدمات ومقارنتها مع أسعار بيعها.

– مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) بالتكاليف المعيارية (النمطية) وتحليل الفرو قات والانحرافات وإعداد الموازنات التقديرية السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات.

– تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: إن قياس تكلفة الإنتاج الحقيقية للسلع والمنتجات تمكن الدولة

3محمد علي أحمد السيدية، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، محاسبة التكاليف، دار الزهراء للنشر والتوزيع، ط2012 ،1، ص1

من رسم سياسة سعريه سليمة، إذ أن هذه السياسة لها أكبر أثر في توجيه الإنتاج والاستثمار والتجارة الخارجية، فسياسة التسعير المبنية على أنظمة موحدة للتكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخول بما يتلاءم مع الكفاية والعدل لتنفيذ وتحقيق أمالنا.

ومنه يمكن تلخيص أهداف محاسبة التسيير في ثلاث نقاط أساسية:

- حساب التكاليف وبتقييم المخزون
-تقدير الأعباء ومراقبة الانجازات
- المساعدة في اتخاذ القرارات .

4- موضوع ووظائف محاسبة التسيير:

إن دور نظام المحاسبة المالية هو تقديم وبصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين الأعباء والمنتجات حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الضرورة، لكن المعلومات المعروضة فيه رغم أهميتها وحتميتها ،فهي ليست بالكافية للإطلاع وتفهم وتحليل كافة النشاط الذي تقوم به المؤسسة، وهذا ما يفسر وجود جوانب جد مهمة في تطبيق محاسبة التسيير مثل دراسة التكاليف المرتبطة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية والخدمية والتجارية مع وجود اختلافات من نوع لآخر . وعليه يمكن القول أن موضوع محاسبة التسيير يتمحور في معالجة النتائج.اختلاف أنواعها هذه الجوانب سوف تؤثر بشكل مباشر على النتائج الفعلية.و الذي يمكن للمؤسسة أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات وتحليل النتائج. ومن أجل أن تؤدي دورها على أحسن وجه ضروري أن تكون المعلومات الذي تحويها تسمح بقياس النتائج وتحليلها وذلك من خلال معرفة التكاليف وسعر التكلفة ،تسجيل المصاريف حسب وظيفتها أو نوعها،مراقبة تكاليف مراكز العمل ومختلف الوظائف (التموين،الإنتاج،التوزيع)، وضع الميزانيات التقديرية...الخ.وهذا يكون عبر مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة

الاقتصادية، كما أنها تعد مجموعة من الوظائف التي بتحققها تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن وتتمثل مختلف الوظائف محاسبة التسيير في: [1]

- **الوظيفة التسجيلية:** هي وظيفة تختلف حسب الطريقة المعتمدة من المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل، أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

1إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 24-

- **الوظيفة التحليلية:** تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف

- **الوظيفة الرقابية:** يتم من خلالها تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة

ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعال، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

- **الوظيفة التحفيزية:** وتتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة والتي تمثل عامل دفع لأقسام

المؤسسة من أجل تنفيذ ماهو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

5-علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة العامة

تعرف المحاسبة المالية على أنها:"علم يشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات التي تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها، وذلك بهدف التعرف في نهاية الفترة المالية على على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومعرفة مركزها المالي[1].

بصدور النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11- 07 المؤرخ في 15 ذو القعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007 عرفت المحاسبة المالية انها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها، و تقييمها ، و تسجيلها ، و عرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2]

تهتم المحاسبة المالية بتنظيم المعلومات المالية وتسجيل معطيات عددية و تصنيفها و إعداد كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

1حسام الدين مصطفى الخداس وآخرون، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة، ط9، عمان، 2014، ص16.

2 لجريدة الرسمية ،العدد ،74بتاريخ 25نوفمبر ،2007القانون 07-11المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ،المادة ،03ص04

حيث تسمح هذه المعلومات بأخذ صورة إجمالية عن وضعية المؤسسة دون تحليل جزئي حسب نوع النشاط أو حسب الأقسام.

كما أن المحاسبة المالية تقدم في نهاية السنة المالية حساب النتائج الذي يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية لنشاط المؤسسة ككل دون إظهار نتيجة لا منتج اهو خدمة على حدة.

كما يظهر حساب النتائج الأعباء حسب طبيعتها .

و لكن المسير يحتاج إلى تصنيف الأعباء حسب كل منتج من اجل تشخيص أسباب ارتفاع أو انخفاض الأعباء المتعلقة بهذا المنتج واتخاذ القرارات التسيير المستقبلية. وهذا ما تعتمده محاسبة التسيير فمحاسبة التسيير بصفة عامة هو دراسة الأعباء والتكاليف بكل أنواعها من خلال معالجتها وتحديديها. وجمعها، وهي تساعد على معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها. وتقديم مردودية السلع المحققة بالأسعار. المطبقة وفقا لظروف السوق ومحيط المؤسسات المعنية، وبالتالي المحاسبة التحليلية تعد جهازا لتوليد المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات على كافة المستويات الإدارية الحالية والمستقبلية، بالإضافة إلى استخدامها في تحليل وتفسير تلك المعلومات. ومنه وتعتبر. محاسبة التسيير فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة ، وهذا باعتبار أ المحاسبة العامة مصدرا مهما للمعلومات والبيانات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية في تحديد وتقديم تفسير وتحليل وتجميع بيانات التكاليف وتوزيع المصاريف ومعرفة تكلفة الشراء ، الإنتاج ، البيع، التوزيع وسعر تكلفة الوحدات المصنعة أو الخدمات المقدمة أو السلع المباعة ، وكذلك تقديم النتائج التحليلية. ومنه يمكن اعتبار المحاسبتين فرعين لنفس العملية ، ولكن دور الأولى (المحاسبة العامة)هو تقديم وبصورة عامة نتائج المؤسسة مع التفرقة بين السلع والأعباء حسب طبيعتها. والمعلومات المحتواة فيها رغم أهميتها وضروريتها ليست كافية لتحليل النشاط الكامل الذي تقوم به المؤسسة .

ومما سبق يمكن حصر الاختلافات بين محاسبة التسيير. والمحاسبة العامة في الجدول التالي:

الجدول رقم 01:مقرنة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير

الخاصية	المحاسبة العامة	محاسبة التسيير
المعايير	المحاسب المالي ملزم بتطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند إعداد التقارير المالية.	معايير غير موجودة نوعا ما فكل مؤسسة تحدد محتويات وشكل تقاريرها بما يتلاءم وطبيعة نشاطها واحتياجات قراراتها
الإلزامية	– إلزامية	غير إلزامية

	– بيانات إجمالية عامة – بيانات تاريخية على علاقة المؤسسة بالغير	– بيانات تفصيلية تحليلية – بيانات عن تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل
نوعية المعلومات	– معلومات مالية – معلومات عن النفقات والإيرادات – معلومات موضوعية وقابلة للتحقق.	–معلومات مالية و كمية – معلومات عن التكاليف – معلومات تتسم بالسرعة والمرونة
الشكل	شكلية ويفرض عليها احترام قواعد تقييم محددة وهذا وفق نظام المحاسبة المالية ((SCF	تستعمل حسابات خاصة بها تكون حسب الطبيعة والوظيفة (حسب طبيعة الأعباء والإيرادات)أي حسب الغاية
تعامل مع المعلومات	تتعامل مع المعلومات والبيانات في إطار تاريخي مما يجعل نتائجها تنقصها الدقة والحيوية.	تتعامل مع المعلومات والبيانات في شكل سريع مقرب وفي الإطار الداخلي مما يجعل معلوماتها سريعة ومقربة، تحليلية ومفصلة
تبويب النفقات	حسب الطبيعة	حسب الاستعمال
	تبتعد عن الواقع الاقتصادي في تحديد الأسعار أو الربحية لأسباب قانونية ضريبية	هدافها اقتصادية
المستفيد الرئيسي من البيانات	موجهة إلى المسئولين الداخلين وكذلك المتعاملين الخارجيين معها (الشركاء، المقرضين، الهيئات الاجتماعية، مصلحة الضرائب.....)	معلوماتها موجهة نحو الداخل ويستفيد منها أكثر المسيرون لاستغلالها في تحسين مردودية النشاط
فترة التقرير	عادة ماتكون سنة مالية	تكون قصيرة نسبيا ومتكررة
الهدف من تقديم البيانات	تحديد نتائج أعمال المؤسسة –تصوير مركزها المالي وتدفقاتها النقدية	– الرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وسعر تكلفتها
الأهداف	تهدف إلى إعداد كشوف مالية في نهاية السنة توضح تطور الذمة المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها	تهدف إلى تقديم توضيحات مبررة حول نتيجة نشاط المؤسسة

المصدر :مخلوفي نعيمة ،محاسبة تحليلية دروس وتمارين ،مطبوعة بيداغوجية ،جامعة الجزائر 3 ،2023 ،ص 10

المحور الثاني:مدخل إلى المحزونات وتقييمها

من اجل ضمان استمرار النشاط الاستغلالي للمؤسسة سواء التجاري أو الصناعي، تحتاج المؤسسة توخي جزء من رأسمالها العامل لشراء المواد والسلع التي تتعامل بها والاحتفاظ بجزء منها في شكل مخزون مع تحملها مصاريف إضافية ناتجة عن عملية تسيير هذا المخزون.حيث يعتبر المخزون احد العناصر المحاسبة المهمة التي تتطلب الاهتمام و ذلك بالعمل على تسييره بكفاءة و فعالية ، بحيث يجب أن لا يبقى جامدا لفترة طويلة في المخزن ،بالعكس يجب أن تكون سرعة دورانه كبيرة، ومن جهة أخرى يجب التحكم في التكاليف حتى لا تأثر سلبا على نتائج المؤسسة .

ومنه في هذا المحور سنعرف إلى تعريف المحزونات

1-تعريف المحزونات:

حسب النظام المحاسبي المالي (المادة 123-1) و المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (IAS2) المحزونات هي أصول:مملوكة من طرف الكيان و موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛قيد الإنجاز (الإنتاج) قصد بيعها؛مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال دورة الإنتاج، و تقديم خدمات؛كما تشمل المنتجات تامة الصنع أو الأشغال قيد الانجاز كمنتجات من الكيان و تشتمل على المواد الأولية و اللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج.[1]

كذلك تعبر المحزونات عن "مجمل الأملاك التي أشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية عن طريق استعمالها في عملية التصنيع أو الإستغلال، فهي مقتنيات متداولة قد تباع على حالتها الأولى أو تحول إلى منتجات[2]

بمعنى هي الأصول التي تمتلكها المؤسسة بغرض استعمالها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات أو إعادة بيعها على حالها وتشمل أيضا المنتجات التامة الصنع.

ملاحظة:السلع التي قررت المؤسسة الاحتفاظ بها من أجل استخدامها في مختلف الأنشطة لمدة تفوق السنة تظهر في صنف التثبيتات لا في المخزونات مثلك مؤسسة تبيع أجهزة الإعلام الآلي فإن الأجهزة الموجهة للبيع تعتبر مخزونات أما لتي تستعملها المؤسسة في نشاطها تعتبر تثبيتات

1Code desIFRS, Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1 septembre 2007, 3 ème édition,2007, Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, Paris,

2 المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2009، ص 104

(معدات الإعلام الآلي)، أما الأصول العينية التي تمتلكها المؤسسة لغرض بيعها كالأراضي تعتبر من المحزونات وليس من التثبيتات

2- أنواع المحزونات

تتمثل المواد والسلع المخزنة أساسا في العناصر التالية :[1]

البضائع والسلع:هي كل ما تشتريه المؤسسة قصد بيعها على حالتها أو إضافة أشياء على شكلها الخارجي.

- **مواد ولوازم:** هي مجموعة المواد التي تشتريها المؤسسة الإنتاجية خاصة، بغرض تحويلها من حالة الطبيعية إلى حالة أخرى وشكل أخر.

منتجات نصف مصنعة: منتجات قامت المؤسسة الصناعية بتصنيعها. وقد وصلت العملية إلى مرحلة معينة، حيث ستجرى عليها عمليات تحويلية أخرى الحقا، وذلك بنفس المؤسسة على مستوى ورشة تصنيع أخرى، أو على مستوى مؤسسة أخرى تبيعها الحقا.

- **منتجات وأشغال جارية:** منتجات مازالت قيد التصنيع أو قيد التنفيذ عند نهاية دورة الاستغلال أو الفترة المحاسبية.

- **منتجات تامة:** منتجات منتهية الصنع، جاهزة للبيع أو التوزيع في حالة الإنتاج حسب الطلب.

- **مخزون موجود خارج المؤسسة:** منتجات ذات طبيعة متنوعة تمتلكها المؤسسة وتخزنها بمخازن مؤجرة ليست بحيازتها

- **فضلات ومهملات:** تتمثل في بقايا العملية الإنتاجية من مواد مستعملة، وكذا منتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة بها عيوب، حيث يحتفظ بها داخل المخازن، هذا في حالة كون الفضلات والمهملات لها قيمة إست عمالية، حيث يمكن بيعها، أو استعمالها ثانية في العملية الإنتاجية اللاحقة.

ولقد تم التفصيل في أنواع المخزونات في النظام المحاسبي المالي:[2]

حيث تندرج تحت الصنف 3 :حساب المخزونات والمنتجات الجاري العمل بها

- **ح /30 :مخزونات البضائع**
- **ح/31 :لمواد الأولية و اللوازم**
- **ح/32 :التموينات الأخرى**

1بديسي فهيمة ، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ،دار الهدى ،الجزائر ،2013 ، ص 66

2نظام المحاسبي المالي الجديد 2010، SCF

- **ح/33:سلع قيد الإنجاز:**
- **ح/34 :خدمات قيد الإنجاز**
- **ح/35 :مخزونات المنتجات**
- **ح/351 :المنتجات الوسطية**
- **ح/355 :المنتجات المصنعة**
- ح/358 : المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة
- ح/36 :**المخزونات المتأتية من التثبيتات**
- ح/37 :**المخزونات في الخارج**
- **ح/38 :المشتريات المخزنة**
- **ح/380 :البضائع المخزنة**
- **ح/381: المواد الأولية واللوازم المخزنة**
- **ح/382 : التموينات الأخرى المخزنة**

3-جرد المخزونات

1-3 تعريف جرد المخزونات

الجرد حسب التعريف رقم 55 (الملحق رقم 03 من القرار رقم 71)هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم الكيان عينيا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد استنادا إلى عملية الرقابة المادية وإحصاء مستندات الثبوتية وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهر .[1]

أما جرد المخزونات فهو يندرج ضمن جرد الأصول ويشير مصطلح "جرد المخزونات إلى عملية تسجيل وتقييم جميع المخزونات الموجودة في المخزون لدى الشركة، بهدف تحديث السجلات المحاسبية و المالية للشركة لتعكس القيمة الحالية للمخزون، و يساعد جرد البضائع على ضمان دقة البيانات المالية، كما يُمكن الشركة من مراقبة مستويات المخزون وتقييم الحاجة لإعادة الطلب أو تصفية المخزون الزائد.[2]

1الجريدة الرسمية للجمهةرية الجزائرية ،العدد 25،19 مارس2009 ،ص87

2 محي الدين الأزهري، تنظيم وإدارة المخازن، دار الفكر العربي، القاهرة، 1985 ص12

2-3 فوائد جرد المخزون

- هناك العديد من الفوائد التي تترتب على عملية جرد المخزون حيث أنها تساعد الشركة في وضع أفضل خطط وأساليب لإدارة العمل، ويساهم الجرد في ما يلي:[1]

تحسين التدفق النقدي:يساعدك الجرد في معرفة المنتجات التي يتم بيعها بكثافة وإعادة ترتيب قائمة الأكثر مبيعًا؛ هذا الأمر يساعدك في ترشيد أموالك وتوجيهها للمكان الصحيح بدلًا من صرفها على منتجات يقل الطلب عليها.

- **تفادي حدوث العجز:**عندما تتعرف على أي المنتجات يزيد عليها طلب العملاء فمن الممكن أن تتوقع كمية الطلب عليها خلال فترة معينة وبالتالي تستعد لذلك مبكرًا؛ حتى لا يحدث عجز في المخزون.
- **زيادة رضا العملاء:**حينما تتعرف على أي المنتجات يتم بيعها أكثر من غيرها، فإن ذلك من شأنه أن يساعدك في تحسين جودة المنتجات التي تقل نسب مبيعاتها أو محاولة التعديل من خصائصها؛ لجذب مشتريين أكثر
- **التقليل من إهدار المخزون:** عندما تعرف ماذا يشتري الناس وبأي كميات فإن ذلك يجعلك تتفادى أن تحتفظ بمخزون من المنتجات حتى تنتهي صلاحيته، حيث سيساعدك الجرد في وضع إستراتيجية إنتاج معتمدة على كمية مبيعاتك.
- **تجنب تأخير الإنتاج:**بعض المواد الخام قد يستغرق الحصول عليها فترة زمنية طويلة نسبيًا؛ لذا فإن جرد المخزون يجعلك تبدأ إجراءات الحصول على هذه المواد بشكل مبكر؛ حتى لا تفاجأ بنفاذها وتتعطل عملية الإنتاج في شركتك.
- **التفاوض على أسعار أفضل:** عندما تعرف المنتجات التي تنفذ عندك بشكل سريع فإنه يمكنك أن تشتري منها كميات كبيرة من الموردين في المرة القادمة؛ مما يعطيك فرصة للتفاوض على الحصول على هذه الكمية بأسعار أرخص.

3-3 أنواع جرد المخزونات

1اسيا بعضي،محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية ،جامعة الوادي ،الجزائر ،2021-2022 ،ص15

يمر الجرد بمرحلتين هما جرد خارج المحاسبة و الجرد المحاسبي حيث يعتبر الجرد المادي جردا خارج المحاسبة أما القيود المحاسبية وإعداد الكشوف المالية فتعتبر ضمن أعمال الجرد المحاسبي ومنه لدينا نوعين من الجرد.

1-3-3 الجرد المحاسبي

يتم أثناء السنة المالية بواسطة الدفاتر المحاسبية، ويتبلور من خلال نظامين لتسجيل عملية المخزون،

وبالتالي احتساب كمية وتكلفة المخزون، وهما:[1]

1-1-3-3الجرد المستمر

يساعد الجرد المستمر في معرفة الإدارة لقيمة المخزون في أي وقت، حيث يتم تسجيل كل عملية بيع أو شراء للمواد في المخزن، فيتم تعديل بيانات جرد المخزون بشكل لحظي.

وهو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا ويكون عدد العمليات الخاصة بالبيع محدود. وعليه من السهل التعرف على تكلفة كل عنصر مباع ، مثل المؤسسات التي تبيع الأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية أو السيارات ، حيث يمكن تسجيل تكلفة السلعة المباعة لكل عملية بيع يوميا.

2-1-3-3 الجرد الدوري

هو أحد أنواع جرد المخزون حيث يتم تحديث قيمة حساب المخزون بنهاية فترة زمنية محددة أو حينما تقوم المؤسسة بإعداد قائمة المركز المالي للشركة، وذلك بدلًا من أن يتم إجراء هذه الجرد مع كل عملية بيع أو شراء.

وفي هذا النظام يتم جرد المخزون بشكل فعلي مثلما تتواجد بالمخزن وليس من خلال التسجيل الدفتري فحسب.

3--2 الجرد المادي

هو فحص مادي أو معاينة إثبات لمختلف أصول المؤسسة من مخزونات وإحصاء وثائق الثبوتية وقد نصت المادة14 من القانون 07-11 على ذلك :تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا

1

دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المري ، السعودية، 2005، ص 366.

القانون محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية.[2]

3-4 مسك حسابات المخازن

الهدف من عملية التخزين للمواد والسلع التي تتعامل بها المؤسسة هو حتى تضمن استمرار عملية التموين لأداء النشاط العادي ودون التعرض للتوقفات بسبب مشكل النفاذ والذي تتحمل المؤسسة أعباء إضافية جراء وقوعه

3-4-1 شكل حساب الجرد الدائم للمخزونات

إدخال وإخراج المواد والسلع المخزنة من والى المخازن يتم تسجيلها في حسابات المخازن حسب الكميات و كذلك حسب القيم وتعرف هذه العمليات بالجرد الدائم . وبالتالي توفر عملية التخزين للمواد والسلع عنصر الأمان للمؤسسة .

وحتى يتسنى للمؤسسة تحقيق الأهداف المرتقبة من عملية التخزين يجب أن تكون العملية منظمة في شكل حسابات تعرف بحسابات المخازن حيث تمسك هذه الأخيرة من خلال دفاتر تعرف بدفاتر وهي عبا رعن دفاتر يومية مساعدة وتتكون من دفتر الوارد و دفتر الصادر ثم ترحل نتائجها إلى الدفتر الكبير وهو الدفتر الرئيسي للمخازن ومن خلاله يمكن معرفة قيمة تغير المخزون و ذلك وفق العلاقة :

مخزون أخر المدة = مخزون أول المدة + الإدخالات – الاخراجات

وهذا الحساب يكون على الشكل التالي وهو يختلف حسب نوع المخزون:

- **بالنسبة للمواد الأولية:**

البيان	الكمية	ت، و	المبلغ	البيان	الكمية	ت، و	المبلغ
مخـــــزون أول المدة				**الاستعمالات**			
المشتريات				**مخـــزون أخـــر المدة**			
المجموع				**المجموع**			

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19،25 مارس2009 ،ص87

- **بالنسبة للمنتجات**

البيان	الكمية	ت، و	المبلغ	البيان	الكمية	ت، و	المبلغ
مخـــــزون أول المدة الإنتاج				المبيعات مخـــزون أخـــر المدة			
المجموع				المجموع			

2-4-3 بطاقة المخزون

بطاقة المخزون هي وثيقة داخلية تستخدمها المؤسسة في تسيير المخزون حيث يخصص بطاقة لكل نوع من المخزونات تسجل فيه حركة هذا المخزون من من إدخالات وإخراجات بصفة مستمرة ودائمة بالكمية والقيمة ، . حيث تسجيل كل إدخال يكون طبقا لوصل تسليم في كل مرة و تسجيل الاخراجات يكون طبقا لأذن الإخراج .كما يقوم قسم المخازن بإعداد الوثائق الضرورية عند رفض المشتريات ة إعادتها للمورد أو رفض المبيعات من طرف الزبائن و إعادتها للمؤسسة.[1]

بحيث يمكن الجرد الدائم من من معرفة كميات وقيمة المخزونات بصفة دائمة بعد انتهاء كل دورة استغلال، كما يمكن الحصول على المخزون المتبقي في نهاية أي فترة بالكمية وبالقيمة وهذا باستخدام القاعدة البسيطة التالية:

الرصيد المتبقي= الرصيد السابق+الإدخالات (في حالة الإدخال)

الرصيد المتبقي= الرصيد السابق- الإخراجات (في حالة الإخراج)

الشكل الموالي يظهر شكلا عاما لبطاقة المخزون المستعملة بقسم المخازن.

نوع المادة			اسم المادة					رقم المادة		
التاريخ	المدخلات			المخرجات			الرصيد			
	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة

1بديسي فهيمة ، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ،دار الهدى ،الجزائر ،2013 ، ص 69

مثال تطبيقي:

كانت حركة المادة الأولية M1 لدى مؤسسة "السلام" خلال شهر أكتوبر من سنة N كما يلي:

في N/01/10 مخزون أول المدة 2500كلغ بسعر 100دج للكلغ.

في N/03/10 شراء 5000كلغ بتكلفة 120دج للكلغ.

في N/05/10 إخراج 2000كلغ.

في N/11/10إخراج 1500 كلغ.

في N/15/10 شراء 2000كلغ بتكلفة 104.25دج.

في N/19/10 إخراج 3000 كلغ.

في N/20/10 إخراج 4000كلغ.

في N/25/10 شراء 4000كلغ بتكلفة 110دج.

المطلوب :

1- حساب الجرد الدائم لـ المادة M1

2- إعداد بطاقة المخزون

حل المثال التطبيقي:

1- حساب الجرد الدائم للمادة M1

	المادة الأولية M1						
البيان	**الكمية**	**ت، و**	**المبلغ**	**البيان**	**الكمية**	**ت، و**	**المبلغ**
مخـــــزون أول المدة	2500	100	25000	**الإخراجات**	8500	111	943500
الإدخالات	11000		1248500	**مخــزون أخــر المدة**	5000	111	555000
المجموع	13500	111	1498500	**المجموع**	13500	111	1498500

4-طرق تقييم حركة المخزونات في المؤسسة:

تسيير المخزون يتطلب اعتماد طرق محددة لتقييم كمية العناصر التي تدخل المخازن أي الوارد وكذلك الكميات التي تخرج من المخازن أي الصادر. إن الأسلوب المتبع عادة من طرف المؤسسات في مراقبة حركة المحزونات هو عبارة عن تنظيم لحسابات المخزونات ، بحيث يمكن من معرفة كميات المخزونات وقيامها بصفة دائمة وحتى خلال الدورة الاستثمارية ،الرقابة المستمرة من خلال مقارنة المواد الموجودة فعال بالمخازن مع أرصدة الحسابات أين يمكن الحصول على المخزون المتبقي في نهاية أي فترة بالكمية وبالقيمة وهذا باستخدام القاعدة البسيطة التالية:

لمخزون النهائي= مخزون أول مدة + المدخلات – المخرجات

واستعمال هذه القاعدة ضروري أن يتضمن أساسا اختيار القيم والأسعار. وذلك بغرض استعمالها في تقييم كل من الإدخالات والإخراج مهما كان نوعها: سلع، منتجات نهائية ...الخ. ويجري هذا وفقا لمراحل دورة المخزون .

4-1 تقييم الإدخالات:

تقيم المدخلات من المخزونات من البضائع، المواد الأولية واللوازم، التموينات الأخرى بتكلفة شرائها،كما يتم إثبات إدخال المخزونات بوصولات الاستلام المحررة من طرف مسئول المخزن

حيث: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء – التخفيضات التجارية

– عند تقييم المشتريات يجب الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة من الموردين و المسجلة في فواتير الشراء حيث تطرح من ثمن الشراء قبل تسجيلها في سجلات المحاسبة التحليلية أما تخفيضات تعجيل الدفع فلا تطرح من قيمة المشتريات لأنها تتعلق بكيفية الدفع وليس بعملية الشراء ذاتها

4-2 تقييم الإخراجات:

أن اختلاف قيمة الإدخالات في بعض الأحيان من عملية الشراء إلى أخرى بسبب تغير أسعارها في السوق أو تغبر أعباء الشراء يؤدي إلى مشكلة في كيفية تقييم الاخراجات منها .ولهذا توجد طريقتين لتقييم الإخراجات حسب ما نص عليه النظام المحاسبي والمالي وهما:[1]

الطريقة الأولى: طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة (cump)وهي محل دراستنا.

1مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية)ألصول العلمية والعملية(، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع

الطريقة الثانية: طريقة الوارد أولا الصادر أولا(Fifo)

4-2-1 طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة

تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها، وذلك بضرب كل تكلفة الوحدة لكل إدخال في تاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ ، ومجموع هذه القيمة يقسم ويرجح بالكميات،وبالتالي تحسب بطريقتين:

في حالة تكلفة متوسطة مرجحة بعد كل إدخال جديد :

لتكلفة الوسيطية المرجحة(ت م م و: cump)= (تكلفة مخزون متبقي+ تكلفة الإدخال الجديد)÷(كمية مخزون المتبقي +كمية الإدخال الجديد)

في حالة لتكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخ أول المدة

وتقوم هذه الطريقة على تسجيل عمليات المؤسسة الخاصة بالمخزون من إدخالات عند تاريخ وقوعها، حيث تسجل السعر الوحدوي، التكلفة أو القيمة الإجمالية(، أما الاخراجات من المواد أو المنتجات فتسجل بالكمية فقط إلى غاية نهاية الفترة المحاسبية أين يتم حساب ت.و.م. و، وتسعر بها جميع المخرجات

وفق العالقة التالية:

التكلفة الوسيطية المرجحة(ت م م و: cump)= (تكلفة مخزون أول المدة+ تكلفة الإدخالات)÷(كمية مخزون أول المدة+كمية الإدخالات)

مثال تطبيقي:

تنتج وتبيع مؤسسة "نقاوس". نوعين من عصير الفواكه (مشمش، خوخ) في نوعين من العلب ذات حجم 1لتر باستعمال فواكه موسمية مشتراة من مزرعة بن بولعيد وسكر ناعم وحمض الليمون تمر عملية الإنتاج بثلاث ورشات وهي ورشة العصر، ورشة التصفية، ورشة التعبئة، قدمت لك المعلومات التالية المتعلقة بشهر أفريل من سنة N:

1.**مخزون أول الشهر:**

سكر ناعم :200 كلغ بسعر 60.05دج للكلغ.

حمض الليمون: 3كلغ بسعر 1670دج للكلغ.

علب فارغة من الورق المقوى: 3200 علبة بسعر 2دج للعلبة.

عصير المشمش: 240 علبة معبئة بسعر 18200دج للإجمالي.

عصير الخوخ 200 علبة معبئة بسعر 327.5دج للعلبة.

2.مشتريات الشهر:

الفواكه 9200كلغ بسعر 50دج للكلغ.

سكر ناعم 2150كلغ بسعر 40 للكلغ.

حمض الليمون 18 كلغ بسعر 1500دج للكلغ.

* مصاريف الشراء تقدر بـ5% من ثمن الشراء.

المطلوب:

1- حساب التكلفة الوسيطية المرجحة للمواد الأولية(الفواكه، السكر الناعم، حمض الليمون) لدى مؤسسة "نقاوس".

حل المثال التطبيقي :

حساب التكلفة الوسيطية المرجحة للمواد الأولية(الفواكه، السكر الناعم، حمض الليمون) لدى مؤسسة "نقاوس".

- حساب التكلفة المتوسطة المرجحة للفواكه

(ت م م و: cump) للفواكه=(تكلفة مخزون أول المدة+ تكلفة الإدخالات)÷(كمية مخزون أول المدة+كمية الإدخالات)

=(501400÷9200)=54.5دج لانعدام مخزون أول المدة.

- حساب التكلفة المتوسطة المرجحة للسكر الناعم

(ت م م و: cump) للسكر الناعم= (تكلفة مخزون أول المدة+ تكلفة الإدخالات)÷(كمية مخزون أول المدة+كمية الإدخالات)

cump) للسكر الناعم =(93740+12010)÷(2150+200)=105750÷2350=45دج

- حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لحض الليمون

(cump) للحمض الليمون= (تكلفة مخزون أول المدة+ تكلفة الإدخالات)÷(كمية مخزون أول المدة+كمية الإدخالات)

=(5010+29430)÷(3+18)=34440÷21=1640دج

2-2-4 : طريقة الوارد أولا الصادر أولا(Fifo)

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن المدخلات من البضائع والمنتجات والتموينات الأخرى التي تم دخولها إلى المخازن تخرج أولا بأول ، أي الداخلة أولا هي التي تخرج أولا ، بمعنى أن البيع يتم حسب أقدميه المدخلات .وعند نفاذ الكمية الواردة في الأول، نأخذ سعر الكمية التي تليها وهكذا..

ومن مزايا هذه الطريقة أن الرصيد بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق، لذلك نستخدم في حالة انخفاض الأسعار المستمرة، يكون التدفق المادي للمخزون بشكل منطقي ومعقول. حيث يتحرك المخزون في شكل يدل على رقابة فعالة، فالمواد القدم تصرف أولا حتى لا تفسد أو تصبح قديمة. [1]

أما عيوب ً هذه الطريقة تحمل الإنتاج الأسعار القديمة، وكذا استخدام هذه الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.

مثال تطبيقي:

تقوم إحدى المؤسسات الصناعية، بصناعة الدفاتر المدرسية، وقد سجلت خلال شهر نوفمبر الحركات التالية الخاصة بمادة الورق:

- 11/01 مخزون أول المدة: 500 كلغ من الورق بسعر 50 دج للكلغ.
- 11/02 مدخولات: 1000 كلغ من الورق، السعر 54 دج للكلغ.

كلغ 300 :مخرجات 11/08.

كلغ 200 :مخرجات 11/14.

- 11/20 مدخولات: 400 كلغ من الورق بسعر 52 دج للكلغ.

كلغ 500 :مخرجات 11/24.

- 11/26 مدخولات: 600 كلغ من الورق بسعر 51 دج للكلغ.

المطلوب:

1-إعداد بطاقة المخزون وذلك بتقييم المخرجات حسب طريقة الداخل أولا خارج أولا-

1خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، ألاردن، 2005، ص 97.

حل المثال التطبيقي

التاريخ	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
1/11	500	50	25000	–	–	–	500	50	25000
2/11	1000	54	54000	–	–	–	500 1000	50 54	25000 54000
8/11	–	–	–	300	50	15000	200 1000	50 54	10000 54000
14/11	–	–	–	200	50	10000	1000	54	54000
20/11	400	52	20800	–	–	–	1000 400	54 52	54000 20800
24/11	–	–	–	500	54	27000	500 400	54 52	27000 20800
26/11	600	51	30600	–	–	–	500 400 600	54 52 51	27000 20800 30600
المجموع	2500		130400	1000		52000	1500		48400

5-التطبيقات والحلول

5-1 التطبيقات

التطبيق الأول:

كانت حركة المادة الأولية M1 لدى مؤسسة "السلام" خلال شهر أكتوبر من سنة N كما يلي:

في N/01/10 مخزون أول المدة 2500كلغ بسعر 100دج للكلغ.

في N/03/10 شراء 5000كلغ بتكلفة 120دج للكلغ.

في N/05/10 إخراج 2000كلغ.

في N/11/10إخراج 1500 كلغ.

في N/15/10 شراء 2000كلغ بتكلفة 104.25دج.

في N/19/10 إخراج 3000 كلغ.

في N/20/10 إخراج 4000كلغ.

في N/25/10 شراء 4000كلغ بتكلفة 110دج.

المطلوب:

1-إعداد بطاقة المخزون للمادة M1 باستعمال طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة في الإخراج.بعد كل الإدخالات .

التطبيق الثاني :

إليك الجدول التالي يمثل بطاقة مخزون لمؤسسة

	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
02/10 مخ1	.....	.....	48000	-	-	-	.....	80	.....
10/10	400	.....	.....	-	-	-	.....	....	72000
10/15				...	72	.....	500	.....	.....
18/10	300	.....	.....	-	-	-	.....	71.5	.....

23/10	...	...	15000	-	-	.....	--	72	72000
28/10	-	-	-	600	.....	.....	.....	.....	.....
المجموع	.....	72	108000	.....	...	....	.....	.....	28800

المطلوب :

إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة.

1- أكمل الجدول

التطبيق الثالث:

كانت حركة المواد الأولية خلال شهر أكتوبر. في مؤسسة المرجان كالتالي

01/10 مخزون أول الشهر 500 وحدة بتكلفة 20 دج للوحدة الواحدة

05/10 شراء 300 وحدة بتكلفة 25 دج للوحدة

08/10 إخراج 600 وحدة للورشات

10/10 شراء 200 وحدة بتكلفة 28 دج للوحدة

15/10 إخراج 150 وحدة

20/10 شراء 250 وحدة بتكلفة 22 دج للوحدة

28/10 إخراج 300 وحدة

المطلوب:

1- إعداد بطاقة المخزون للمادة حيث الاخراجات تقيم بالتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة بعد كل إدخال .

التطبيق الرابع:

إليك المعلومات التالية الخاصة بمخزون المادة M2 للمؤسسة القدس خلال الثلاثي الأول من الدورة N

التاريخ	المدخالات (طن)	الاخراجات (طن)	تكلفة شراء الوحدة (دج)
01/06/ N مخزون 1	1000		29
06/06/N	500	-	30
15/06/N	800	-	32
17/06/N	-	300	-
18/06/N		500	-
30/06/N	-	700	-

المطلوب:

1- مثل بطاقة المخزون CUMP بالطريقتين

2- مثل بطاقة المخزون بطريقة FIFO

2-5 حلول التطبيقات

حل التطبيق الأول:

1-إعداد بطاقة المخزون

بطاقة المخزون		المادة: M1				شهر:أكتوبر سنة N			
التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			الرصيد	
		الكمية	ت، و	المبلغ	الكمية	ت، و	المبلغ	الكمية	ت، و	المبلغ
01/10	مخ أول الشهر	2500	100	250000				2500		250000
03/10	إدخال	5000	120	600000				7500		850000
05/10	إخراج				2000	111	222000	5500		628000
11/11	إخراج				1500	111	166500	4000		461500
15/10	إدخال	2000	104.25	208500				6000		670000
19/10	إخراج				3000	111	333000	3000		337000
20/10	إخراج				2000	111	222000	1000		115000
25/10	إدخال	4000	110	440000				5000		555000
المجموع		13500	111	1498500	8500	111	943500	5000	111	555000

2- حساب الجرد الدائم لـ المادة M1

البيان	الكمية	ت، و	المبلغ	البيان	الكمية	ت، و	المبلغ
مخزون أول المدة	2500	100	25000	الإخراجات	8500	111	943500
الإدخالات	11000		1248500	مخـــزون أخـــر المدة	5000	111	555000
المجموع	13500	111	1498500	المجموع	13500	111	1498500

حل التطبيق الثاني :

1-إتمام الجدول مؤسسة حيث تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة

التاريخ	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	كمية	تكلفة الوحدة	القيمة	الكمية	تكلفة الوحدة	القيمة
02/10 مخ1	600	80	48000	–	–	–	600	80	48000
10/10	400	60	24000	–	–	–	.1000	72	72000
12/10	–	–	–	500	72	36000	500	72	36000
18/10	300	70	21000	–	–	–	800	71.25	57000
23/10	200	75	15000	–	–	––		72	72000
28/10	–	–	–	600	72	43200	400	72	28800
المجموع	1500	72	108000	1100	72	79200	400	72	28800

حل التطبيق الثالث :

	الإدخالات			الاخراجات			الرصيد		
	كمية	سعر وحدة	القيمة اجمال	ك	س.و	ق.ا	ك	س.و	ق.ا
02/10 مخ1	500	20	10000				500	20	10000
05/10	300	25	7500				500 300	20 25	10000 7500
08/10				600	21.87	13125	200	21.87	4374
10/10	200	28	5600				200 200	21.87 28	4374 5600

15/10				150	24.94	3740.25	250	24.94	6233.75
20/10	250	22	5500				250 250	24.94 22	6233.75 5500
28/10				300	23.46	7040.25	200	23.46	4692
المجموع	750		28600	1050		23905.5	200	23.46	4692

حل التطبيق الرابع :

1- تمثيل بطاقة المخزون حسب طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP بعد كل دخول

	الإدخالات			الاخراجات			الرصيد		
	كمية	سعر وحدة	القيمة اجمال	ك	س.و	ق.ا	ك	س.و	ق.ا
N /01/06 مخزون 1		-	-	-	-	-	1000	29	29000
N/06/06	500	30	15000	-	-	-	1500	29.33	44000
/15/06N	-	-	-	300	29.33	8799	1200	-	35201
N/17/06	-	-	-	500	29.33	14665	700	-	20536
/18/06N	800	32	25600	-	-	-	1500	30.76	46136
/30/06N	-	-	-	700	30.76	21532	**800 مخ2**	-	**24604**
المجموع	1300		40600	1500	-	44996			

للتحقق من صحة كمية وقيمة مخزون نهاية الفترة نطبق العلاقة :

مخزون 2= الإدخالات =مخزون 1 - الاخراجات

بالكمية: مخزون 2= 1300+1000-1500= 800 طن

بالقيمة :قيمة مخ 2 = 40600+29000-44996 =24604 دج

2- تمثيل بطاقة المخزون حسب طريقة ت.م.م لمجموع الإدخالات مع مخزون بداية المدة

	الإدخالات			الاخراجات			الرصيد		
	كمية	سعر وحدة	القيمة اجمالية	ك	س.و	ق.ا	ك	س.و	ق.ا
N /01/06 مخزون 1		–	–	–	–	–	1000	29	29000
N/06/06	500	30	15000	–	–	–	1500		44000
/15/06N	–	–	–	300	30.26	9078	1200	–	34922
N/17/06	–	–	–	500	30.26	15130	700	–	19792
/18/06N	800	32	25600	–	–	–	1500	–	45392
/30/06N	–	–	–	700	30.76	21532	**800 مخ2**	–	**24210**
المجموع	1300		40600	1500	–	45390			

للتحقق من صحة كمية وقيمة مخزون نهاية الفترة نطبق العلاقة:

مخزون 2= الإدخالات =مخزون 1 – الاخراجات

بالكمية: مخزون 2= 1300+1000–1500= 800 طن

بالقيمة :قيمة مخ 2 = 40600+29000–45390 =24210 دج

3- تمثيل بطاقة المخزون حسب طريقة FIFO

	الإدخالات			الاخراجات			الرصيد		
	كمية	سعر وحدة	القيمة اجمال	ك	س.و	ق.ا	ك	س.و	ق.ا
N /01/06 مخزون 1		–	–	–	–	–	1000	29	29000
N/06/06	500	30	15000	–	–	–	1000 500	29 30	29000 15000
/15/06N	–	–	–	300	29	870	700 500	29 30	20300 15000
N/17/06	–	–	–	500	29	14500	200 500	29 30	5800 15000
/18/06N	800	32	5600	–	–	–	200	29	5800

								500 800	30 32	15000 25600
30/06N/	-	-	-	700	-	20800		**800** **مخ2**	**32**	**25600**
المجموع	1300		40600	1500	-	44000				

للتحقق من صحة كمية وقيمة مخزون نهاية الفترة نطبق العلاقة:

مخزون 2= الإدخالات =مخزون 1 – الاخراجات

بالكمية: مخزون 2= 1300+1000-1500= 800 طن

بالقيمة :قيمة مخ 2 = 40600+29000-44000 =25600 دج

المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

يخص هذا المحور لحساب التكلفة الكلية للمنتوج أو ما يسمى بسعر التكلفة في إطار النموذج الذي يطلق عليه طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل .

حيث ظهرت طريقة الأقسام المتجانسة في فرنسا سنة 1928 و أصبحت تسمى بطريقة مراكز التحليل انطلاقا من 1982 وفق المخطط المحاسبي العام الفرنسي.[1]

وتقوم هذه الطريقة على تقييم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة، فالأولى تحمل مباشرة لتكلفة المنتج في حين الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

1- معالجة الأعباء المحملة للتكاليف

تعتمد محاسبة التسيير في حساب التكاليف وسعر التكلفة على الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة بالإضافة إلى معلومات أخرى ضرورية لمعالجة الأعباء وتحميلها للتكاليف.

1-1 تعريف المصطلحات المتعلقة بالتكاليف

هناك العديد من المصطلحات المتعلقة بالتكلفة التي سنحاول إعطاء تعريف بسيط لها:

التكلفة: هي مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد ضمن شبكة محاسبية مثل تكلفة الإنتاج ....

كما تعرف التكاليف أنها عبارة عن مجموعة من الأعباء والمصاريف والنفقات التي تعبر عن بلوغ مستوى نعين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها للزبون وتعرف التكلفة بصفة عامة على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.[2]

فمن حيث علاقتها بالأصول فإن التكاليف هي:"قيمة الأصول التي تم استنفاذها أو الحصول على خدماتها في مرحلة تشغيل أو استخدام عوامل الإنتاج ولها عالقة مباشرة بالإيراد المحقق.

الهامش: هو الفرق بين سعر البيع خارج الرسم وتكلفة ما.

النتيجة: هي الفرق بين سعر البيع خرج الرسم وسعر التكلفة (التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة).

الأعباء المحملة للتكاليف (المعتبرة):

1 محمد الفيومي محمد، أصول التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1980، ص 2

2 احمد نور في المبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت،1996،ص36.

هي الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة والتي تؤخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف مثل المواد الأولية واللوازم المستعملة في الإنتاج.....

تحسب وفق العلاقة التالية:

الأعباء المحملة للتكاليف= أعباء المحاسبة العامة–الأعباء غير المحملة+الأعباء الإضافية

الأعباء غير المحملة (غير المعتبرة)

هي أعباء مسجلة في المحاسبة العامة ولا تأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف بسبب طابعها الاستثنائي أو لا تتعلق بالفترة التي تحسب التكاليف فيها مثل أعباء إيجار مسجلة في المحاسبة العامة فمتعلقة بمدة اكبر من مدة التي يحسب فيها التكاليف أو مثل أعباء الأنشطة غير العادية.

الأعباء الإضافية:

هي أعباء نظرية غير مسجلة في المحاسبة العامة ولكنها تحسب في التكاليف مثل الفائدة النظرية على رأس المال.والتي تحسب مثل الفائدة المطبقة على القروض

2-1-تصنيف الأعباء المحملة للتكاليف:

تنقسم الأعباء المحملة للتكاليف إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة.

1-2-1 معالجة الأعباء المباشرة

الأعباء المباشرة:

هي الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة معينة دون الحاجة إلى معالجة سابقة.

حيثتحمل الأعباء المباشرة للتكاليف عن طريق الحساب المباشر دون حسابات وسيطية مسبقة و يكفي فقط بمعرفة الكمية المستهلكة من هذه الأعباء وتكلفة الوحدة المتعلقة بكل عنصر وتتمثل هذه الأعباء غالبا في :

المواد الأولية واللوازم المستعملة في كل منتج

تموينات أخرى

اليد العاملة المباشرة

أعباء النقل والتامين

مثال تطبيقي:

تنتج مؤسسة " القدس " نوعين من المنتجات (P_1) (P_2) باستعمال مادتين أوليتين (M_1) (M $_2$) و خلال شهر مارس تحملت المؤسسة الأعباء المباشرة التالية :

المادة الأولية (M_1) المستعملة 200 كغ في النوع (P_1) و 150 كغ في النوع (P_2) تكلفة شراء 1 كغ هي25 دج

المادة الأولية (M_2) المستعملة 120كغ في النوع (P_1) و 90 كغ في النوع (P_2) تكلفة شراء 1 كغ هي 40 دج

اليد العاملة المباشرة 500 ساعة منها 200 ساعة للمنتج (P_1) و الباقي للمنتج (P_2) و تكلفة الساعة الواجدة هي 60 دج

المطلوب:

1- حمل الأعباء المباشرة لكل من المنتجين

حل المثال التطبيقي :

البيان	المنتج P_1			المنتج P_2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة شراء (M_1) المستعملة	200	25	5000	150	25	3750
تكلفة شراء (M_2) المستعملة	120	40	4800	90	40	3600
اليد العاملة المباشرة	200	60	12000	300	60	18000

2-2-1 معالجة الأعباء غير المباشرة:

الأعباء غير المباشرة

هي الأعباء التي لا يمكن تحميلها مباشرة إلا بعد معالجتها لأنها تتعلق بأكثر من عنصر واحد مثل مصاريف الكهرباء والغاز. وهذه المعالجة تتطلب تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز(أقسام) يكون العمل فيها متجانسا وتختلف هذه المراكز من المؤسسة إلى أخرى حسب حجمها و طبيعة النشاط أي تزاول.

1-3 مبدأ الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)

1-3-1 تعريف مركز التحليل:

مركز التحليل هو قسم محاسبي يتم فيه تجميع الأعباء من أجل تحميلها على التكاليف وسعر التكلفة من خلال وحدات عمل محددة. يتميز بكونه عبارة عن مجموعة من الوسائل المادة التي تحقق نفس

الهدف وقابل للقياس بالكمية أو مدة العمل....الخ، كما يمكن أن يكون حقيقيا مثل (الورشات) أو افتراضيا. مثل (الصيانة، الإدارة)[1]

2-3-1 تصنيف مراكز التحليل

تصنف مراكز التحليل إلى

المراكز الأساسية:هي المراكز التي نشاطها متعلقا مباشرة بمراحل الاستغلال التالية التموين، الإنتاج، التوزيع.

المراكز المساعدة: هي المراكز التي يكون نشاطها لفائدة مراكز أخرى مثل الإدارة، الصيانة.....

3-3-1- توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

بعد تحديد مراكز التحليل في المؤسسة يتم توزيع الأعباء غير المباشرة المسجلة في حسابات الصنف 6 حسب طبيعتها على مختلف مراكز التحليل في مرحلتين متتاليتين هما

أ- التوزيع الأولي

يتمثل في توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل الأساسية والمساعدة ويتم ذلك حسب المراكز طبيعة العبء:

- إذا كان العبء استهلك في مركز واحد فقط فانه مباشرة لهذا المركز
- إذا كان العبء استهلك في عدة مراكز واحد فانه يوزع بين هذه المراكز حسب معاملات محددة تسمى مفاتيح التوزيع و يعبر عنها في غالب الأحيان بنسب مئوية .

مثال تطبيقي:

1- إتمام جدول التالي الذي يمثل توزيع الأعباء لدى مؤسسة "الغرب الكبير".

المراكز	المبلـــــــغ	المراكز المساعدة		المراكز الأساسية			
اسم الحساب	الموزع	الإدارة	الصيانة	الورشـــة 01	الورشة02	الورشة03	التوزيع
المشتريات المستهلكة	100000	25%	--	%25	%25	%10	%15
الخدمات الخارجية	40000	%20	%10	%15	%25	%20	%10
أعباء المستخدمين	180000	%15	%20	%20	%20	%15	%10
الضرائب والرسوم	50000	--	--	%30	%25	%25	%20
الأعباء العملياتية الأخرى	25000	%05	--	%35	%15	%25	%20
الأعباء المالية	20000	%10	%25	%10	%30	--	%25

1راضية عطوي ،المحاسبة التحليلية ،الفا للوثائق ،الجزائر ،2023 ،ص 74

المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	80000	%20	%30	%10	%15	%10	%15

حل المثال التطبيقي:

المراكز	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الأساسية			
اسم الحساب		الإدارة	الصيانة	الورشة 01	الورشة 02	الورشة 03	التوزيع
المشتريات المستهلكة	100000	25000	--	25000	25000	10000	15000
الخدمات الخارجية	40000	8000	4000	6000	10000	8000	4000
أعباء المستخدمين	180000	27000	36000	36000	36000	27000	18000
الضرائب والرسوم	50000	--	--	15000	12500	12500	10000
الأعباء العملياتية الأخرى	25000	1250	--	8750	3750	6250	5000
الأعباء المالية	20000	2000	5000	2000	6000	--	5000
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	80000	16000	24000	8000	12000	8000	12000
مجموع التوزيع الأولي	495000	79250	69000	100750	105250	71750	69000

ب - التوزيع الثانوي:

يتمثل في توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الأساسية وينقسم إلى نوعين:

ب$_1$- التوزيع التنازلي(المتدرج):

يكون التوزيع الثانوي تناولي إذا كان في اتجاه واحد أي أن كل مركز مساعد يقدم خدماته للمراكز الذي يليه فقط.

مثال تطبيقي:

قدمت مؤسسة القدس التوزيع الثانوي على النحو التالي :

المراكز	المبلغ	المراكز المساعدة		المراكز الأساسية			
البيان	الموزع	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة02	الورشة03	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	43000 0	5600 0	7700 0	98500	72000	49000	77500
التوزيع الثانوي				%25	%30	%15	%10
الإدارة	100%		%20	10%	%25	%35	%30
الصيانة			100%				

المطلوب :

1- أنجز جدول التوزيع الثانوي

حل المثال التطبيقي:

المراكز / البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الأساسية			
		الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة02	الورشة03	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	430000	56000	77000	98500	72000	49000	77500
التوزيع الثانوي							
الإدارة		-56000		14000	16800	8400	5600
الصيانة			11200	8820	22050	30870	26460
			88200				
مجموع التوزيع الثانوي	430000	0	0	121320	110850	88270	1109560

ب$_2$- التوزيع المتبادل

يتم هذا التوزيع عندما تتبادل المراكز المساعدة خدمات فيما بينها ويسمى أيضا بالتوزيع المتقاطع لأنه يكون في اتجاهين معاكسين.

مثال تطبيقي:

إذا افترضنا أن التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة لدى مؤسسة "القدس " هو كما يلي:

المراكز / البيان	المبلغ الموزع	المراكز المساعدة		المراكز الأساسية			
		الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة02	الورشة03	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	430000	56000	77000	98500	72000	49000	77500
التوزيع الثانوي							
الإدارة		100%	%20	%25	%30	%15	%10

الصيانة		**10%**	**100%**	**10%**	%20	%30	%30

المطلوب:

1- إنجاز جدول التوزيع الثانوي.

حل المثال التطبيقي :

أن هذا التوزيع بين وجود تبادل للخدمات بين مركزي الادارة والصيانة حيث يستفيد مركز الإدارة من 10% من التكلفة الإجمالية لمركز الصيانة، كما يستفيد مركز الصيانة من 20%من التكلفة الإجمالية لمركز الإدارة.

التكلفة الإجمالية لكل مركز= مبلغ التوزيع الأولي+ مبلغ الخدمة المتحصل علية من التوزيع الثانوي.

لتحديد التكلفة الإجمالية لمراكز المتبادلة (الإدارة والصيانة) نستخدم الحل الجبري التالي

نرمز بالرمز. x للتكلفة الإجمالية لمركز. الإدارة،

والرمز. y للتكلفة الإجمالية لمركز. الصيانة فنتحصل على:

البيان	مركز الإدارة	مركز الصيانة
مجموع التوزيع الأولي	56000	77000
+الخدمات المتبادلة	0.1Y+	0.2X+
التكلفة الإجمالية	X	Y

لتحديد قيمة Xو Y ننجز الحل الجبري لجملة المعادلتين التالية:

X=56000+0.1y.....(01)

Y=77000+0.2x.....(02)

X=56000+0.1(77000+0.2y)=56000+7700+0.02X

X−0.02X=63700

(X=65000

Y=77000+0.2(65000)

Y=90000

ومنه التكلفة الإجمالية لمركز الإدارة=65000

و للتكلفة الإجمالية لمركز الصيانة = 90000

المراكز	المبلـــــــغ	المراكز المساعدة		المراكز الأساسية			
البيان	الموزع	الإدارة	الصيانة	التموين	الورشة02	الورشة03	التوزيع
مجمـــوع التوزيـــع الأولي	430000	56000	77000	98500	72000	49000	77500
التوزيع الثانوي		-65000	13000	14000	16800	8400	5600
الإدارة		9000	-90000	9000	18000	27000	27000
الصيانة							
مجمـــوع التوزيـــع الثانوي	430000	0	0	123750	109500	85750	111000

ملاحظة: مجموع التوزيع الثانوي للمراكز المساعدة يكون دائما معدوما سواء كان في التوزيع الثانوي التنازلي أو التبادلي.

4-3-1 وحدات العمل

والأعباء غير مباشرة عادة ما يصعب قياسها لذا تستخدم وحدات القياس وهي عبارة عن مؤشرات أو معايير محاسبية لقياس النشاط على مستوى الأقسام الأساسية، إذ بواسطتها يتم تحديد الوحدة التي على أساسها تحمل الأعباء غير مباشرة إلى سعر تكلفة [1]

كأمثلة على وحدات القياس الأكثر شيوعا لدينا :

قسم التموين : وحدة القياس تكون الكمية أو القيمة المشتراة من المواد الأولية ،الكميات المستعملة

قسم الإنتاج: وحدة القياس تكون كمية أو قيمة المواد المستعملة، وحدات منتجة

قسم التوزيع وحدة القياس، رقم الأعمال، الوحدات المباعة.

بعد تحديد طبيعة وعدد وحدات القياس وهذا حسب نشاط كل قسم يتم تحديد تكلفة وحدة القياس وفق العلاقة التالية:

1بديسي فهيمة :المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ،دار الهدى ،الجزائر ،2013 ،ص 112

تكلفة وحدة العمل=إجمالي التكاليف غير مباشرة الخاصة بالقسم(التوزيع الثانوي)÷عدد وحدات القياس

2- حساب العناصر المكونة للتكلفة والنتيجة التحليلية

2-1 تكلفة الشراء

2-1-1 تعريفها:

هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة مضافا إليه الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة وباقي النفقات الملحقة بعملية الشراء مطروحا منها التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى المماثلة.

تساوي تكلفة شراء أصل سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية وكذلك المصاريف ا المنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام[2]

2-1-2 حسابها:

تحس وفق العلاقة التالية:

تكلفة الشراء= ثمن الشراء + مصاريف الشراء

تكلفة شراء الوحدة= تكلفة الشراء الإجمالية÷الكمية المشتراة

بحيث: ثمن الشراء= الكمية المشتراة × ثمن شراء الوحدة

مصاريف الشراء تنقسم إلى نوعين

مباشرة مثل مصاريف النقل، الشحن الحقوق الجمركية.....الخ

وغير مباشرة وهي عبارة عن مبلغ مركز التموين من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

يتم عرض تكاليف الشراء في جدول على النحو التالي :

2الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 19،25 مارس 2009 ،ص7

البيان	المادة الأولية M_1)			المادة الأولية M_1)		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
ثمن الشراء أعبـــاء الشـــراء المباشرة الأعباء غير مباشرة مركز التموين						
تكلفة الشراء						

مثال تطبيقي

تنتج مؤسسة "القدس" نوعين من المنتجات (P_1). (P_2) باستعمال مادتين أوليتين (M_1). (M_2)

تعتم المؤسسة بمتابعة مستوى اسعاؤ المواد الأولية في السوق والمصاريف الملحقة بعلية الشراء من اجل تحديد أثارها على التكاليف

من اجل حساب تكاليف الشراء للمادتين الأوليتين لشهر أكتوبر. من السنة قدمت إليك المعلومات التالية

مخزون أول الشهر:

المادة الأولية (M_1) 300 كغ بتكلفة 51.5دج ل كغ الواجد

المادة الأولية (M_2) 250 كلغ لتكلفة 44 دج لكلغ الواحد

مشتريات الشهر

المادة الأولية (M_1) 1800 كغ بسعر 30دج ل كغ الواجد

المادة الأولية (M_2) 2000 كلغ بسعر25 دج لكلغ الواحد

مصاريف الشراء

المباشرة 20 من صمن الشراء لكل مادة

غير المباشرة التكلفة الإجمالية بمركز التموين 19000 دج و طبيعة وحدة العمل هي كلغ مادة مشتراة

استهلاكات الشهر 19 كلغ من M1 و 2200 كلغ منM2

المطلوب:

1- احسب تكلفة شراء لكل من المادتين الأوليتين M2 M1

حل المثال التطبيقي

1- حساب تكلفة وحدة العمل في مركز التموين

البيان	مركز التموين
مجموع التوزيع الثانوي	19000
طبيعة وحدة العمل	كلغ مادة أولية مستراة
عدد وحدات العمل	3800
تكلفة وحدة العمل	5

2- تكلفة الشراء

البيان	المادة الأولية (M_1)			المادة الأولية (M_1)		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الأعباء المباشرة						
ثمن الشراء	1800	30	54000	2000	25	50000
مصـــاريف الشـــراء لمباشرة	54000	0.2	10800	50000	0.2	10000
الأعباء غير مباشرة مركز التموين	1800	5	9000	2000	5	70000
تكلفة الشراء	1800	41	73800	2000	35	70000

حيث تكلفة شراء الوحدة الواحدة = تكلفة الشراء الإجمالية / الكمية المشتراة

في حالة وجود مخزون أول المدة من المادتين الأوليتين يجب حساب التكلفة الوسيطية المرجحة

(ت م م و: M1(cump =(تكلفـة مخـزون أول المـدة+ تكلفـة الإدخـالات)÷(كميـة مخـزون أول المدة+كمية الإدخالات)

CMUP (M1)=(300*51.5)+73800/300+1800=42.5

(ت م م و: M2(cump =(تكلفـة مخـزون أول المـدة+ تكلفـة الإدخـالات)÷(كميـة مخـزون أول ءالمدة+كمية الإدخالات)

CMUP(M2)=(250*44)+70000/250+2000=36

2-2 تكلفة الإنتاج

2-2-1 . تعريفها:

هي التكلفة المحصل عليها بعد عمليات التحويل للحصول على منتج أو تقديم خدمة.

تكلفة الإنتاج هي تكلفة اقتناء المستهلكات من المواد و الخدمات المستعملة لإنتاج العنصر. مع زيادة التكاليف الأخرى التي يتم صرفها أثناء عمليات الإنتاج وتتمثل في أعباء الإنتاج المباشرة و غير مباشرة [1]

2-2-2. حسابها

تكلفة الإنتاج= تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة+أعباء الإنتاج الأخرى

الأعباء المباشرة للإنتاج هي:

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة = الكمية المستعملة× التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة

الغلافات التالفة المستعملة = كمية الغلافات المستعملة ×التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة

اليد العاملة المباشرة = عدد ساعات العمل × تكلفة الساعة الواحدة

الأعباء غير المباشرة هي:

تكاليف مراكز التحليل للإنتاج = عدد وحدات العمل المستهلكة × تكلفة وحدة العمل

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة الإنتاج الإجمالية ÷ الكمية المنتجة

يتم عرض تكاليف الشراء في جدول على النحو التالي :

البيان	المادة الأولية P1			المادة الأولية P2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الأعباء المباشرة تكلفة شراء المادة M1 المستعملة تكلفة شراء M2 المستعملة أعباء الإنتاج المباشرة الأعباء غير مباشرة الورشات						

1راضي محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2003، ص 50 .

تكلفة الإنتاج						

مثال تطبيقي (تابع المثال السابق)

تحملت مؤسسة القدس خلال شهر أكتوبر أعباء الإنتاج التالية :

الإنتاج والمواد الأولية المستعملة

- لإنتاج 400 وحدة من المنتج **P_1:** استعملت 800 كغ من المادة **M_1** ، و 1300 كغ من المادة **M_2.**
- لإنتاج 600 وحدة من المنتج **P_2:** استعملت 1100 كغ من المادة **M_1** ، و 900كغ من المادة **M_2.**

اليد العاملة المباشرة

1200 ساعة يد عمل مباشرة بتكلفة 250 دج للساعة منها 500 ساعة أنفقت على المنتج P1 والباقي على المنتج **P2**

الأعباء غير مباشرة

من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة استخرجنا مراكز الإنتاج التالية

البيان	الورشة 1	الورشة 2
مج التوزيع الثانوي	164000	70000
طبيعة وحدة العمل	كلغ مادة أولية مستعملة	وجدات منتجة

مخزون أول الشهر من المنتجين

- المنتج 100 : **P_1** وحدة بتكلفة إجمالية 77200 دج
- المنتج 80**P2** وحدة بتكلفة إجمالية 48850 دج

مبيعات الشهر من المنتجين 460 وحدة من P1 و 650 وحدة من P2

المطلوب

1- احسب تكلفة إنتاج المنتجين

حل المثال التطبيقي :

1- حساب تكلفة الإنتاج في الورشة 1 والورشة 2

البيان	الورشة 1	الورشة 2
مج التوزيع الثانوي	164000	70000
طبيعة وحدة العمل	كلغ مادة أولية مستعملة	وجدات منتجة
حدد وحدات العمل	4100	1000
تكلفة الوحدة الواحدة	40	70

2- تكلفة الإنتاج

البيان	المادة الأولية P1			المادة الأولية P2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
الأعباء المباشرة						
تكلفة شراء المادة M1	800	42.5	34000	1100	42.5	46750
المستعملة	1300	36	46800	900	36	32400
تكلفة شراء M2 المستعملة	500	250	125000	700	250	175000
اليد العاملة المباشرة لمباشرة						
الأعباء غير مباشرة	2100	40	84000	2000	40	80000
الورشة 1	400	70	28000	600	70	42000
الورشة 2						
تكلفة الشراء	400	794.5	317800	600	626.91	376150

حيث تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة = تكلفة الإنتاج الإجمالية / الكمية المنتجة

(ت م م و: P1(cump =(تكلفة مخزون أول المدة+ تكلفة الإدخالات)÷(كمية مخزون أول المدة+كمية الإدخالات)

CMUP (P1)=77200+317800/100+400 = 790

(ت م م و: P2(cump =(تكلفة مخزون أول المدة+ تكلفة الإدخالات)÷(كمية مخزون أول المدة+كمية الإدخالات)

CMUP(P2)= 4885+376150 / 80+600 =625

3-2-2 حالات خاصّة في دراسة تكلفة الإنتاج

1-3-2-2-المنتجات الجاري إنجازها:

أ-تعريف المنتجات الجاري انجازها

يتصادف في بعض الحالات عند حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة في نهاية الفترة وجود منتجات شرع في انجازها ولكن لم تصل إلى مرحلتها النهائية و سوف تكمل في الفترة الموالية كما قد تكون هناك منتجات كانت قيد الانجازظ في الفترة السابقة و تم إكمالها في الفترة هذه.

ومنه المنتجات الجاري انجازها المنتجات التي تكون قيد التنفيذ أو التي تكون قد وصلت إلى مرحلة معينة من مراحل التصنيع في نهاية الفترة عند حساب التكاليف وسوف يتم إكمالها في الفترة الموالية.[1]

ب- حساب تكلفة الإنتاج التام في حالة وجود إنتاج جاري

أن أعباء الإنتاج التي تتحملها المؤسسة خلال هذه الفترة تكون بغرض إتمام المنتجات الجارية التي بقيت من الفترة السابقة بالإضافة إلى إنتاج وحدات أخرى تامة كما أن جزء منها انفق على المنتجات الجاري انجازها في نهاية هذه الفترة

تحسب وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام= تكلفة المنتجات الجارية لأول فترة +أعباء الإنتاج للفترة-تكلفة المنتجات الجارية لأخر الفترة

حيث: تحدد تكلفة المنتجات الجارية من خلال نسبة الانجاز التي وصلتها في نهاية الفترة من خلال المواد الأولية المستهلكة وأعباء الإنتاج الأخرى

مثال تطبيقي:

المعلومات التالية متعلقة بأعباء الإنتاج التام P خلال شهر سبتمبر.

تكلفة إنتاج المنتجات الجاري إنتاجها في بداية الفترة 25000 دج

المواد الأولية المستعملة في الإنتاج 1400 كلغ بتكلفة 250 دج ل كلغ

اليد العاملة المباشرة للإنتاج 600 ساعة عمل بتكلفة 200 دج بالساعة الواحدة

الأعباء غير المباشرة للإنتاج 150 دج لكل ساعة عمل مباشرة

تكلفة المنتجات الجاري انجازها في نهاية شهر سبتمبر 40000 دج

1رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص27

الكمية المنتجة تامة الصنع 5000 وحدة

المطلوب:

1- بحساب تكلفة الإنتاج التام

حل المثال التطبيقي:

البيان	الكمية	ت.و	المبلغ
تكلفة إنتاج الداري لأول المدة	-	-	25000
تكلفة شراء المادة المستعملة	1400	250	350000
اليد العاملة المباشرة	600	200	120000
الأعباء غير مباشرة	600	150	90000
- تكلفة الإنتاج الجاري لأخر المدة	-	-	-40000
تكلفة الإنتاج التام	5000	109	545000

2-3-2-2 المنتجات الوسيطة

أ- تعريف المنتجات الوسيطية

هي المنتجات التي وصلت إلى مرحلة معينة من مراحل الإنتاج في ورشة ما في انتظار استعمالها أو إكمالها في مرحلة أخرى. في ورشة موالية .

ب- حساب تكلفة الإنتاج التام في حالة وجود المنتجات الوسيطية

تحسب وفق العلاقة التالية:

لحساب تكلفة المنتجات تامة الصنع في حالة وجود منتجات وسبطية يجب أولا حساب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية التي تعتبر كمادة أولية للمنتجات التامة الصنع

تكلفة المنتجات الوسيطية= تكلفة المنتجات الجارية لأول فترة +أعباء الإنتاج للفترة(للمنتجات الوسيطية)-تكلفة المنتجات الجارية لأخر الفترة

ومنه تكلفة المنتجات التامة الصنع= تكلفة المنتجات الجارية لأول فترة +أعباء الإنتاج للفترة- تكلفة المنتجات الجارية لأخر الفترة

بحيث تحسب تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية بطريقة التالية:

تكلفة المنتجات الوسيطية
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
اليد العاملة المباشرة
الأعباء غير مباشرة
+تكلفة المنتجات الجارية لأول المدة
–تكلفة المنتجات الجارية لأخر المدة
تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية

ومنه تكلفة إنتاج المنتجات التامة الصنع تحسب بالطريقة التالية

تكلفة المنتجات التامة الصنع
تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية المستعملة
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة
اليد العاملة المباشرة
الأعباء غير مباشرة
+تكلفة المنتجات الجارية لأول المدة
–تكلفة المنتجات الجارية لأخر المدة
تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع

ملاحظة

تقيم الاخراجات من المنتجات الوسيطية المستعملة في حالة تخزين المنتجات الوسيطية بالتكلفة المتوسطة المرجحة ومنه :

تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية المستعملة= الوحدات المستعملة× التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة

تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية المستعملة= الوحدات المستعملة× تكلفة الإنتاج

(في حالة عدم تخزين المنتجات الوسيطية)

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة= الكمية المستعملة× التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة.

اليد العاملة المباشرة=عدد ساعات العمل المستهلكة × تكلفة الساعة الواحدة.

الأعباء غير المباشرة= عدد وحدات العمل × تكلفة وحدة العمل.

مثال تطبيقي

تتكون مؤسسة البهجة من ورشتين للإنتاج

الورشة 1 تستعمل المادة الأولية M1 للحصول على المنتج الوسيطي S

الورشة 2 تستعمل المنتج الوسيطي S والمادة الأولية M2 للحصول على المنتج P

تحصلنا على المعلومات التالية الخاصة بالمؤسسة لشهر سبتمبر

المادة الأولية M1 المستهلكة 500 كلغ بتكلفة 60 دج لكلغ واحد

المادة الأولية M2 المستهلكة 300 كلغ بتكلفة 20 دج لكلغ واحد

اليد العمل المباشرة 400 ساعة عمل بتكلفة 70 دج للساعة منها 250 ساعة للمنتج الوسيطي Sو الباقي للمنتج P

الأعباء غير مباشرة 25300 دج في الورشة 1 و 31800 دج في الورشة 2

الكمية المنتجة من 800 S وجدة ومن P350 وحدة حيث كل وحدة من P تستعمل وحدتين من S

المطلوب

1- حدد تكلفة الإنتاج التام

حل المثال التطبيقي :

1- حساب تكلفة المنتجات الوسيطية S

البيان	الكمية	ت.و	المبلغ
تكلفة شراء المادة M1 المستعملة	500	60	30000
اليد العاملة المباشرة	250	70	17500
الأعباء غير المباشرة			25300
تكلفة الإنتاج التام	800	91	72800

2- تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع P

تكلفة المنتجات التامة الصنع	الكمية	ت.و	المبلغ
تكلفة إنتاج المنتجات الوسيطية S المستعملة	2*350	91	63700
تكلفة شراء المواد الأولية M2 المستعملة	300		6000
اليد العاملة المباشرة	150		10500
الأعباء غير مباشرة الورشة 2			31800
تكلفة إنتاج المنتجات تامة الصنع	350	320	112000

2-3 سعر التكلفة

2-3-1 تعريفها

هي التكلفة الكلية التي تحملها المنتج أو الخدمة من بداية إنجازه إلى غاية بيعه وتسليمه للزبون.

2-3-2حسابها

تحسب وفق العلاقة التالية:

سعر التكلفة= تكلفة إنتاج المنتجات المباعة+ أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)بحيث:

تكلفة إنتاج المنتجات المباعة=الكمية المباعة× التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة.

أعباء التوزيع المباشرة تكون حسب المعطيات.

أعباء التوزيع غير المباشرة= عدد وحدات العمل × تكلفة وحدة العمل.

سعر التكلفة للوحدة= سعر التكلفة الإجمالي ÷ عدد الوحدات المباعة

وتكون النتائج ضمن جدول كالتالي :

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة أعباء التوزيع المباشرة **الأعبـــاء التوزيـــع غـــير مباشرة**						
سعر التكلفة						

مثال تطبيقي(تابع المثال السابق)

باعت مؤسسة القدس خلال شهر أكتوبر

460 وحدة من P_1 بمبلغ 920 دح للوحدة

650 وحدة من P_2 بمبلغ 710 دح للوحدة

أعباء التوزيع المباشرة 5 دج للكل وحدة مباعة

أعباء التوزيع غير مباشرة

مجموع التوزيع الثانوي لمركز التوزيع 16650 دج طبيعة وحدة العمل هي الوحدات المباعة.

حل المثال التطبيقي :

1- **حساب وحدة العمل في مركز التوزيع**

البيان	مركز التموين
مجموع التوزيع الثانوي	16650
طبيعة وحدة العمل	وحدات مباعة
عدد وحدات العمل	1110
تكلفة وحدة العمل	15

2- حساب سعر التكلفة

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة	460	790	363400	65	625	406250
أعباء التوزيع المباشرة	460	5	2300	650	5	3250
الأعباء التوزيع غير مباشرة	460	15	6900	650	15	9750
سعر التكلفة	460	810	372600	650	645	419250

2-4 النتيجة التحليلية للاستغلال

1-4-2. تعريفها

هي مجموع النتائج المحققة من كل منتج من المنتجات المباعة

2-4-2 حسابها

تحسب النتيجة التحليلية وفق العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية= رقم الأعمال- سعر التكلفة

لنتيجة التحليلية للوحدة= سعر بيع الوحدة- سعر التكلفة للوحدة

بحيث:رقم الإعمال= عدد الوحدات المباعة× سعر البيع للوحدة

النتائج تكون ضمن جدول كالتالي:

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال (سعر البيع) سعر التكلفة						
النتيجة التحليلية للاستغلال لكل منتج						

مثال تطبيقي: تابع المثال السابق لمؤسسة القدس

حساب النتيجة التحليلية للاستغلال للمنتجين p2 ; p1

البيان	المنتج P1			المنتج P2		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
رقم الأعمال (سعر البيع)	460	920	423200	650	710	461500
سعر التكلفة	460	810	372600	650	645	419250
النتيجة التحليلية باستغلال لكل منتج	460	110	50600	650	65	42250

5-2 النتيجة الصّافية للمحاسبة التّحليلية

تحسب وفق العلاقة التالية:

النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية= النتيجة التحليلية الإجمالية + الأعباء الإضافية- الأعباء غير المحملة

مثال تطبيقي:تابع المثال التطبيقي السابق

إذا علمت أن الأعباء غير معتبرة قدرت ب 2350 دج أما الأعباء الإضافية قدرت ب 9500 دج

المطلوب

احسب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.

حل المثال التطبيقي

البيان	المبالغ
النتيجة التحليلية للمنتج p1	50600
النتيجة التحليلية للمنتج p2	42250
النتيجة التحليلية الإجمالية	92850
+ أعباء إضافية	9500
- أعباء غير معتبرة	2350
النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية	98000

3- التطبيقات و الحلول

3-1 التطبيقات

التطبيق الأول:

تنتج مؤسسة *النور* منتجين P_2 ،P_1 في ورشتين باستخدام مادتين أوليتين M_1 و M_2 في كل من المنتجين.

و خلال شهر أكتوبر 2022 قدمت لك المعلومات التالية:

1. **مخزون 1/10/2022:**
   - المنتج P_1 : لا شيء
   - المنتج **P2**: لا شيء
   - المادة الأولية M_1: 2400 كلغ بمبلغ إجمالي 53000 دح
   - المادة الأولية M_2: لا شيء
2. **مشتريات الشهر:**
   - المادة الأولية M_1: 7600 كلغ بـ 16.5 دح لكلغ الواحد
   - المادة الأولية M_2:4400 كلغ ب 21.5 دح للكلغ الواحد
3. **اليد العاملة المباشرة:**

استعملت 4800 ساعة عمل مباشرة بسعر 60 دح للساعة منها 3000 ساعة لإنتاج المنتج P_1 والباقي للمنتج P_2

4. **الإنتاج والاستعمالات خلال الشهر:**

- لإنتاج 30000 وحدة من المنتج **P_1:** استعملت 3500 كغ من المادة **M_1** ، و 2400 كغ من المادة **M_2**.
- لإنتاج 40000 وحدة من المنتج **P_2:** استعملت 3000 كغ من المادة **M_1** ، و 1600كغ من المادة **M_2**.

5. مبيعات الشهر:

- 20000 وحدة من **P_1** بمبلغ 17 دح للوحدة
- 30000 وحدة من **P_2** بمبلغ 10 دح للوحدة

6. الأعباء غير المباشرة:

يلخصها الجدول التالي مع العلم أن هناك عناصر إضافية 2125دج، و أعباء غير معتبرة 1000دج.

	الأقسام المساعدة		**الأقسام الرئيسية**			
	الإدارة	**الصيانة**	**التموين**	**ورشة1**	**ورشة2**	**التوزيع**
مجموع التوزيع الأولي	**15600**	**40000**	**36128**	**60512**	**42632**	**9128**
التوزيع الثانوي توزيع الإدارة توزيع الصيانة	100% -	20% 100%	10% 10%	40% 40%	20% 40%	10% 10%
طبيعة وحدة القياس			**كغ مادة مشتراة**	**كغ مادة مستعملة**	**وحدة منتجة**	**وحدة مباعة**

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
2. حساب تكلفة شراء المواد الأولية M_1و M_2
3. حساب تكلفة إنتاج المنتجات P_1 و P_2
4. حساب سعر التكلفة مع تحديد النتيجة التحليلية لكل منتج
5. حساب النتيجة التحليلية الصافية

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CMUP في تقييم مخرجاتها

التطبيق الثاني:

تنتج مؤسسة *القدس* منتجين P_1 ، P_2 باستخدام مادتين أوليتين M_1 و M_2 في كل من المنتجين.حيث المنتج P_1 ينتج في الورشتين1 و 3 أما المنتج P_2فينتج في الورشتين 2 و 3

و خلال شهر أكتوبر 2022 قدمت لك المعلومات التالية:

1- -مخزون 1/10/2022:

المنتج 120 : P_1 وحدة بتكلفة إجمالية 65130 دج

المنتج 50 :P_2 وحدة بتكلفة إجمالية 20670 دج

المادة الأولية 250 :M_1 كلغ بمبلغ إجمالي 15800 دح

المادة الأولية 200 :M_2 كلغ بتكلفة إجمالية 9800 دج

2- مشتريات الشهر:

المادة الأولية 1400 :M_1 كلغ بـ 35 دج لكلغ الواحد

المادة الأولية 800:M_2 كلغ ب 48دج للكلغ الواحد

3- الأعباء المباشرة:

على الإنتاج استعملت 850 ساعة عمل مباشرة بسعر 140 دج للساعة منها 450 ساعة لإنتاج المنتج P_1 والباقي للمنتج P_2

على التوزيع 18400 دج توزع على المنتجين P_2و P_1 حسب الكمية المباعة منهما

4- الإنتاج والاستعمالات خلال الشهر:

كل وحدة منتجة من P_1: تستعمل 2 كغ من المادة M_1 وفقط

كل وحدة منتجة من المنتج P_2: تستعمل 1.4 كغ من المادة M_1 ، و 1.8كغ من المادة M_2.

5- -مبيعات الشهر:

سعر بيع الوحدة من P_1 بمبلغ 700 دج للوحدة

سعر بيع ا لوحدة من P_2 بمبلغ 600 دج للوحدة

6- -الأعباء غير المباشرة:

يلخصها الجدول التالي مع العلم أن هناك عناصر إضافية 1800دج، و أعباء غير معتبرة 15000دج.

	الادراة	الصيانة	التموين	ورشة1	ورشة 2	ورشة3	التوزيع
مجمـــوع التوزيـــع الثانوي	0	0	33000	45000	32000	42000	29596.4
طبيعة وحدة القياس			كـغ مـادة أوليـة مشتراة	–	–	وحدة منتجة	وحدة مباعة

7 – **المخزونات في 31/10/2022**

المنتج 20 : P_1 وحدة

المنتج 30 :**P2** وحدة

المادة الأولية 350 :M_1 كلغ

المادة الأولية 100 :M_2 كلغ .

المطلوب:

حدد الكميات المستعملة من المادتين الأوليتين M1 M2

احسب الكميات المنتجة من P1 P2 وكذلك الكمية المباعة منهما

إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

حساب تكلفة شراء المواد الأولية M_1و M_2

حساب تكلفة إنتاج المنتجات P_1 و P_2

حساب سعر التكلفة مع تحديد النتيجة التحليلية لكل منتج

حساب النتيجة التحليلية الصافية

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CMUP في تقييم مخرجاتها

التطبيق الثالث:

تنتج مؤسسة *السعادة* منتجين P_1، P_2 باستخدام مادتين أوليتين M_1 و M_2 ف ولوازم مختلفة C كل من المنتجين.حيث

الورشة 1 تستعمل المادة الأولية M1 للحصول على المنتج الوسيطي S الذي يخزن قبل تحويله للورشة 2

الورشة 2 تستعمل المادة الأولية M2 . ولوازم مختلفة C و المنتج الوسيطي S للحصول على المنتجين التامين P1و P2

خلال شهر نوفمبر. من السنة N قدمت لك المعلومات التالية:

1- مخزون أول الشهر

المادة الأولية 500 :**M2** كلغ بمبلغ إجمالي 35500 دح

اللوازم المختلفة 55000 :**C** دج

المنتج الوسيطي 120: S وحدة يتكلفه إجمالية 19100 دج

المنتج 150 : P_1 وحدة بتكلفة إجمالية 95700 دج

المنتج 220 :P_2 وحدة بتكلفة إجمالية 111773 دج

تكلفة المنتجات جاري انجازها 5400 دج في الورشة 1

10880 دج في الورشة 2 منها 7000 دج متعلقة بالمنتج P1 والباقي للمنتج P2

2-مشتريات الشهر:

المادة الأولية 1500 :M_1 كلغ بـ 30 دج لكلغ الواحد

المادة الأولية 2000 :M_2 كلغ ب 60دج للكلغ الواحد

3-الأعباء المباشرة:

على الشراء 14000 دج توزع على المادتين الاولتين M1 و M2 حسب الكمية المشتراة

على الإنتاج استعملت 250 ساعة عمل مباشرة في الورشة 1 و 500 ساعة عمل في الورشة 2 منها 220 ساعة لإنتاج المنتج P_1 والباقي للمنتج P_2تكلفة الساعة في الورشتين هي 70 دج

على التوزيع 12240 دج توزع على المنتجين P_2و P_1 حسب الكمية المباعة منهما

4-الإنتاج والاستعمالات خلال الشهر:

تم إنتاج 700 وجدة من المنتج الوسيطي باستعمال 1300 كلغ من المادة الأولية M1 وبقي إنتاج جاري تكلفته 3200 دج

تم إنتاج 300 وحدة من المنتج التام P1 باستعمال 320 وجدة من S و 1100 كلغ من المادة الأولية M2 و14500 دج من اللوازم C وبقي إنتاج جاري تكلفته 3100 دج

تم إنتاج 430 وحدة من المنتج التام P2 باستعمال 450وجدة من S و 800 كلغ من المادة الأولية M2 و32000 دج من اللوازم C وبقي إنتاج جاري تكلفته 2900 دج

5-مبيعات الشهر:

440 وحدة من P_1 بسعر 900 دج للوحدة

580 وجدة من P_2 بمبلغ 500 دج للوحدة

6-الأعباء غير المباشرة:

يلخصها الجدول التالي.

	التموين	ورشة1	ورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	33000	42000	51100	34300
طبيعة وحدة القياس	100 دج من المشتريات	وجدة منتجة	وحدة منتجة	100دج كم لاقم الأعمال

المطلوب:

1. إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة
2. حساب تكلفة شراء المواد الأولية M_1و M_2
3. حساب تكلفة المنتج الوسيطي
4. حساب تكلفة إنتاج المنتجات P_1 و P_2
5. حساب سعر التكلفة مع تحديد النتيجة التحليلية لكل منتج

ملاحظة: المؤسسة تطبق طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CMUP في تقييم مخرجاتها

التطبيق الرابع :

تنتج مؤسسة " **القدس** " منتجين، المنتج النصف المصنع (s) والمنتج التام الصنع (p) ، حيث ينتج المنتج النصف المصنع (s) في الورشة الأولى باستعمال المادة الأولية M1 ، وينتج المنتج التام الصنع (p) في الورشة الثانية باستعمال المنتج النصف مصنع (s) والمادة الأولية M2 .

خلال شهر افريل 2022 قدمت لك المعلومات التالية :

1-المخزون في 01/04/2022 :

المادة الأولية M1 : 200 Kg بـ: 225DA /Kg

المادة الأولية M2 : 350 Kg بـ: 250 DA/Kg

المنتج النصف مصنع (s) : 200 وحدة بـ: 42200 DA للإجمالي.

إنتاج جاري (الورشة الأولى) : 6300 DA

إنتاج جاري (الورشة الثانية) : 22250 DA

2-الإنتاج و الاستعمالات :

إنتاج ؟ وحدة من المنتج نصف مصنع (S) باستعمال : 180 Kg من المادة الأولية M1 .

إنتاج ؟ وحدة من المنتج تام الصنع (p) باستعمال : 330 Kg من المادة الأولية M2، علما أن كل وحدة من المنتج التام (p) تتطلب استعمال 1.25 وحدة من المنتج نصف المصنع(S) .

الإنتاج الجاري لنهاية الشهر (الورشة الثانية) 8000 DA.

3-اليد العاملة المباشرة :

3300 ساعة عمل مباشرة توزع حسب الكمية المنتجة بين المنتجين (S) و (p)، تكلفة الساعة 120 دج

4-الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول التالي مع اعتبار 18233 دج أعباء غير معتبرة ، و 8733 دج عناصر إضافية.

البيان	الورشة 1	الورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	99000 دج	30000 دج	44042 دج
طبيعة وحدة العمل	وحدة منتجة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات العمل	.....	.....	.....
تكلفة وحدة العمل	.....	.....	.....

المبيعات :

- باعت ؟؟؟ وحدة من (p) بسعر بيع إجمالي: 790000دج
- حيث تحملت مصاريف توزيع مباشرة بـ: 46050 دج

العمل المطلوب:

1. احسب الكمية المنتجة من (S) و (P) والكمية المباعة من (P) .
2. أحسب تكلفة الإنتاج للمنتج النصف مصنع (S) .
3. حساب تكلفة الإنتاج للمنتج التام (P) .

4. حساب سعر التكلفة للمنتج التام (P).
5. النتيجة التحليلية الإجمالية والصافية.

2-3 حلول التطبيقات

حل التطبيق الأول:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة

	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية			
	الإدارة	الصيانة	التموين	ورشة1	ورشة2	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	15600	40000	36128	60512	42632	9128
التوزيع الثانوي توزيع الإدارة توزيع الصيانة	15600 -	3120 43120	1560 4312	6240 17248	3120 17248	1560 4312
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	42000	84000	63000	15000
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة مشتراة	كـــغ مـــادة مستعملة	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد الوحدات			12000	10500	70000	50000
تكلفة الوحدة			3.5	8	0.9	0.3

2- حساب تكلفة الشراء

	M_1			M_2		
	ك	س.و	مبلغ اج	ك	س.و	مبلغ اج
ثمن الشراء	7600	16.5	125400	4400	21.5	94600
مصاريف الشراء غير مباشرة	7600	3.5	26600	4400	3.5	15400
تكلفة الشراء	7600	20	152000	4400	25	110000
مخزون أول المدة	2400		53000	/	/	/
التكلفة المتوسطة المرجحة	10000	20.5	205000	/	/	/

3- تكلفة الإنتاج

	P_1			P_2		
	ك	س.و	مبلغ اج	ك	س.و	مبلغ اج
تكلفة الشراء M1مستعملة M2مستعملة	3500 2400	20.5 25	71750 60000	3000 1600	20.5 25	61500 40000

108000	60	1800	180000	60	3000	ساعات يد العمل
						مصاريف الإنتاج غير مباشرة
36800	8	4600	47200	8	5900	الورشة 1
36000	0.9	40000	27000	.0.9	30000	الورشة 2
282300	7	40000	385950	12.86	30000	تكلفة الإنتاج
6000		500	/	/	/	مخزون أول المدة
288300	7.11	40500				CMUP التكلفة المتوسطة المرجحة

4- سعر التكلفة

P_2			P_1			
مبلغ اج	س.و	ك	مبلغ اج	س.و	ك	
213300	7.11	30000	257200	12.86	20000	تكلفة الإنتاج المباع
9000	0.3	30000	6000	0.3	20000	مصاريف التوزيع غير مباشرة
222300	7.41	30000	263200	13.16	20000	سعر التكلفة

5- النتيجة التحليلية

P_2			P_1			
مبلغ اج	س.و	ك	مبلغ اج	س.و	ك	
300000	10	30000	340000	17	20000	المبيعات
222300	7.41	30000	263200	13.16	20000	سعر التكلفة
77700		30000	76800		2000	النتيجة التحليلية

6- النتيجة التحليلية الصافية

البيان	المبلغ
النتيجة التحليلية ل P1	76800
النتيجة التحليلية ل P2	77700
النتيجة الإجمالية	
عناصر إضافية	2125
أعباء غير معتبرة	1000
النتيجة التحليلية الصافية	

النتيجة التحليلية الصافية =

(النتيجة التحليلية لp_1 +النتيجة التحليلية ل P_2)+عناصر إضافية- أعباء غير معتبرة

حل التطبيق الثاني :

1- تحديد الكميات المستعملة من المادة الأولية M2 M1

الاستعمالات -مخ1 + الإدخالات - مخ2

الاستعمالات M1= 250+1400-350=1300 Kg

الاستعمالاتM2= 200+800-100=900 Kg

2- حساب الكمية المنتجة من p2 ; p1

عدد الوحدات المنتجة من p2= 900/1.8=500 وحدة

الكمية من M1 المستعملة في P2 =500*1.4=700 Kg

الكمية من M2 المستعملة في P1 =1300-700=600

عدد الوحدات المنتجة من P1=600/2=300 وحدة

عدد الوحدات المباعة = مخ1 +عدد الوحدات المنتجة -مخ2

عدد الوحدات المباعة منP1=120+300-20= 4000 وحدة

عدد الوحدات المباعة من P2= 50+500-30=520 وحدة

3- إتمام جدول توزيع الأعباء غير مباشرة :

	الادراة	الصيانة	التموين	ورشة1	ورشة 2	ورشة3	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	33000	45000	32000	42000	29596.4
طبيعة وحدة القياس			كغ مادة أولية مشتراة	-	-	وحدة منتجة	وحدة مباعة
عدد وحدات القياس			2200	-	-	800	920
تكلفة وحدة القياس			15	-	-	52.5	32.17

4- حساب تكلفة الشراء

	M_1			M_2		
	ك	س.و	مبلغ اج	ك	س.و	مبلغ اج
ثمن الشراء	1400	35	49000	800	48	38400
مصاريف الشراء غير مباشرة	1400	15	21000	800	15	12000
تكلفة الشراء	1400	50	70000	800	63	50400
مخزون أول المدة	250		15800	200		9800
التكلفة المتوسطة المرجحة	1650	52	85800	1000	60.2	60200

5-تكلفة الإنتاج

P_2			P_1			
مبلغ اج	س.و	ك	مبلغ اج	س.و	ك	
						تكلفة الشراء:
36400	52	700	31200	52	600	M1مستعملة
54180	60.2	900	-	-	-	M2مستعملة
56000	140	400	63000	140	450	ساعات يد العمل
						مصاريف الإنتاج غير مباشرة:
-	-	-	45000	-	-	الورشة 1
32000	-	-	-	-	-	الورشة 2
36250	52.5	500	15750	52.5	300	الورشة 3
204830		500	154950		300	تكلفة الإنتاج
20670		50	65130		120	مخزون أول المدة
225500	410	550	220080	52.4	420	CMUP التكلفة المتوسطة المرجحة

6-سعر التكلفة

P_2			P_1			
م.ا	س.و	ك	م.ا	س.و	ك	
213200	410	520	209600	524	400	تكلفة الإنتاج المباع
10400	20	520	8000	20	400	مصاريف التوزيع المباشرة
16728.4	32.17	520	12868	32.17	400	مصاريف التوزيع غير مباشرة
240328.4	462.04	520	230468		400	سعر التكلفة

7- النتيجة التحليلية

P_2			P_1			
م.ا	س.و	ك	م.ا	س.و	ك	
312000	600	520	280000		400	المبيعات
240328.4	462.04	520	230468		400	سعر التكلفة
71671.6		520	49532		400	النتيجة التحليلية

8- النتيجة التحليلية الصافية

البيان	المبلغ
النتيجة التحليلية ل P1	49532
النتيجة التحليلية ل P2	71671.6
النتيجة الإجمالية	121203.6
+ عناصر إضافية	+1800
- أعباء غير معتبرة	-15000
النتيجة التحليلية الصافية	108003.6

النتيجة التحليلية الصافية =(النتيجة التحليلية لp1 +النتيجة التحليلية ل P2)+عناصر إضافية- أعباء غير معتبر

حل التطبيق الثالث

1- جدول أعباء غير مباشرة

	التموين	ورشة1	ورشة 2	التوزيع
مجموع التوزيع الثانوي	33000	42000	51100	34300
طبيعة وحدة القياس	100 دج من المشتريات	وجدة منتجة	وحدة منتجة	100دج كم لاقم الأعمال
عدد الوحدات	1650	700	730	6860
تكلفة الوحدة	20	60	7	5

2-حساب تكلفة الشراء

	M_1			M_2		
	ك	س.و	مبلغ اج	ك	س.و	مبلغ اج
ثمن الشراء	1500	30	45000	2000	60	120000
مصاريف الشراء مباشرة	1500	4	6000	2000	4	8000
مصاريف الشراء غير مباشرة	450	20	9000	1200	20	24000
تكلفة الشراء	1500	40	60000	2000	76	152000
مخزون أول المدة	-	-	-	500		35500
التكلفة المتوسطة المرجحة	-	-	-		75	

3-تكلفة الإنتاج الوسيطي

	S		
	ك	س.و	مبلغ اج

	52000	40	1300	تكلفة شراءM1مستعملة
	17500	70	250	ساعات يد العمل
				الأعباء غير مباشرة
	42000	60	700	الورشة 1
+	5440			تكلفة إنتاج الجاري 1
-	3200		-	تكلفة الإنتاج الجاري 2
	113740	162.42	700	تكلفة الإنتاج
	19100	/	120	مخزون أول المدة
		162		CMUP التكلفة المتوسطة المرجحة

P_2			P_1			
مبلغ اج	س.و	ك	مبلغ اج	س.و	ك	
72900	162	450	51840	162	320	تكلفة إنتاج وسيطي
60000	75	800	82500	75	1100	مستعملة M2 تكلفة شراء
32000			14500			تكلفة شراء اللوازم المستعملة
19600	70	280	15400	70	220	ساعات يد العمل
30100	70	430	21000	70	300	مصاريف الإنتاج غير مباشرة ورشة 2
3880			7000			تكلفة الإنتاج الجاري 1 +
−2900			−3100			تكلفة الإنتاج الجاري 2
215580	501.34	430	189140	630.46	300	تكلفة الإنتاج
111770		220	95700		150	مخزون أول المدة
	504.07			632.97		CMUP التكلفة المتوسطة المرجحة

4-سعر التكلفة

P_2			P_1			
مبلغ اج	س.و	ك	مبلغ اج	س.و	ك	
292360.6	504.07	580	2758306.8	632.97	440	تكلفة الإنتاج المباع
6960	12	580	5280	12	440	أعباء التوزيع المباشرة
14500	5	2900	19800	5	3960	مصاريف التوزيع غير مباشرة
313820.	541.07	580	303586.8	689.97	440	سعر التكلفة

						6

5- النتيجة التحليلية

	P_1			P_2		
	ك	س.و	مبلغ اج	ك	س.و	مبلغ اج
المبيعات	440	900	396000	580	500	290000
سعر التكلفة	440	689.97	303586.8	580	541.07	313820.6
النتيجة التحليلية	440	210.03	92413.2	580	41.07	23820.6

حل التطبيق الرابع :

1- حساب الكميات المنتجة .و المباعة:

- عدد الوحدات المنتجة من المنتج نصف المصنع S

99000 / 55 = 1800 وحدة منتجة

- عدد الوحدات المنتجة من المنتج التام P

30000 / 20 = 1500 وحدة منتجة

- عدد الوحدات المباعة من P :

44042 / 30.5 = 1444 وحدة مباعة

2- حساب تكلفة الإنتاج للمنتج نصف مصنعS :

البيان	المنتج نصف المصنع S		
	ك	س.و	م.ا
M1 المستعملة	180	225	40500
ساعات العمل المباشرة	1800	120	216000
الأعباء غير مباشرة:			
الورشة 1	1800	55	99000
الإنتاج الجاري			6300
تكلفة الانتاج	1800	201	361800
مخزون اول المدة	200		42200
تكلفة متوسطة المرجحة	2000	202	404000

3- حساب تكلفة الإنتاج لـلمنتج التام P:

البيان	المنتج التام P		
	ك	س.و	م.ا
الإنتاج الجاري 1			22250
الاستعمالات :			
S	1875	202	378750
M2	330	250	82500
ساعات العمل المباشرة	1500	120	180000
الأعباء غير مباشرة:			
الورشة 2	1500	20	30000
الإنتاج الجاري 2			8000
تكلفة الإنتاج	1500	457	685500

4- *سعر التكلفة*

	P		
البيان	**ك**	**س.و**	**م.ا**
تكلفة الإنتاج المباع	1444	457	659908
أعباء مباشرة للتوزيع	-	-	46050
أعباء غير مباشرة	1444	30.5	44042
سعر التكلفة	1444	-	750000

5- النتيجة التحليلية الإجمالية:

	P		
البيان	**ك**	**س.و**	**م.ا**
رقم الأعمال	1444	-	790000
سعر التكلفة	1444	-	750000
النتيجة التحليلية الإجمالية	1444		40000

6- النتيجة التحليلية الصافية

النتيجة التحليلية الصافية =النتيجة التحليلية الإجمالية + أعباء إضافية – أعباء غير معتبرة

النتيجة التحليلية الصافية: 30500 = 18233 - 8733 + 40000

المحور الرابع طريقة التكاليف المتغيرة

أن طريقة التكاليف الكلية التي تمت دراستها سابقا تعتمد في حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة على تحميل جميع الأعباء على المنتجات غير أن هذه الطريقة تبقى غير كافية للتحليل الاقتصادي أو التسيير في المؤسسة نظرا لوجود مجموعة من العوامل أو العناصر التي تغير وتؤثر في سعر التكلفة منها: حجم النشاط، مكونات عوامل الإنتاج ، المردودية التقنية ...وغيرها.

لهذا سنقوم بطرح في هذا المحور طريقة التكلفة المتغيرة التي تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة و تحميل الأعباء المتغيرة فقط على المنتجات

1-مفهوم الأعباء المتغيّرة والأعباء الثابتة

1.1 الأعباء المتغيرة:

1-1-1 مفهومها

الأعباء المتغيرة هي أعباء مرتبطة بنشاط المؤسسة،فغيرها يتماشى وتغير حجم نشاط المؤسسة وذلك أما بالزيادة أو الانخفاض.[1]

1-1-2 التمثيل البياني للأعباء المتغيرة:

الأعباء المتغيرة الإجمالية= الأعباء المتغيرة للوحدة × حجم النشاط بالكمية.

نرمز لـ حجم النشاط بـ (X)

الأعباء المتغيرة للوحدة (a) = الأعباء المتغيرة الإجمالية / حجم النشاط

الأعباء المتغير الإجمالية(y)

معادلة الأعباء المتغيرة الإجمالية تكتب على الشكل y=a .x

التمثيل البياني لمعادلة التكاليف المتغيرة الإجمالية يكون كما يلي:

1 بديسي فهيمة ، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ،دار الهدى ،الجزائر ،2013 ،ص 140

معادلة الأعباء المتغير للوحدة a تكتب من الشكل $Y_u=a$ لأنها عند مختلف مستويات النشاط، يكون التمثيل البياني لها كما يلي:

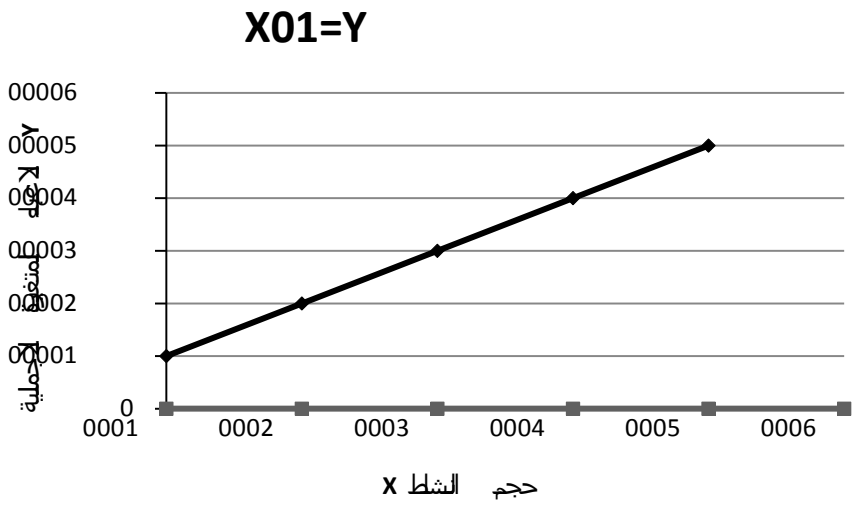
الأعباء المتغيرة للوحدة Y=a

مثال تطبيقي:

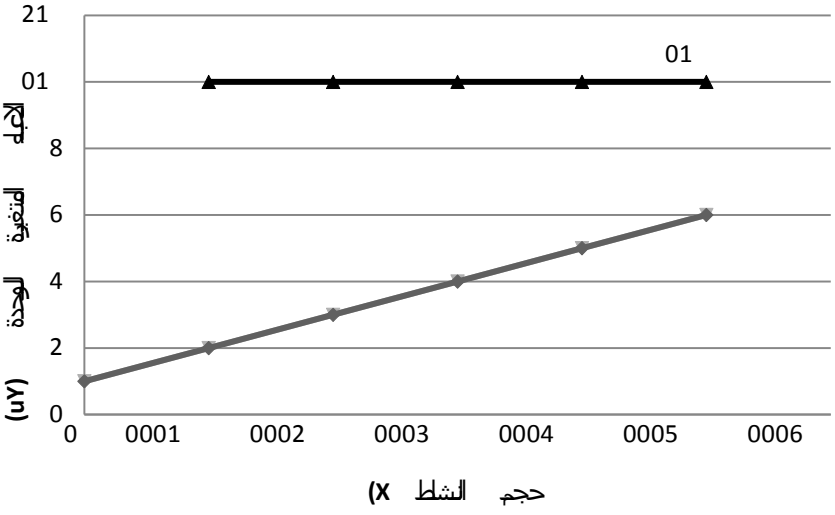
بالنسبة لمؤسسة"الأنوار"نجد.

مستوى النشاط الأعباء	1000	2000	3000	4000	5000
الأعباء المتغيرة الإجمالية	10000	20000	30000	40000	50000
الأعباء المتغيرة للوحدة	10	10	10	10	10

التمثيل البياني للأعباء المتغيرة الإجمالية



التمثيل البياني للتكلفة المتغيرة الوحدوية



1-2 الأعباء الثابتة

1-2-1 مفهوم الأعباء الثابتة

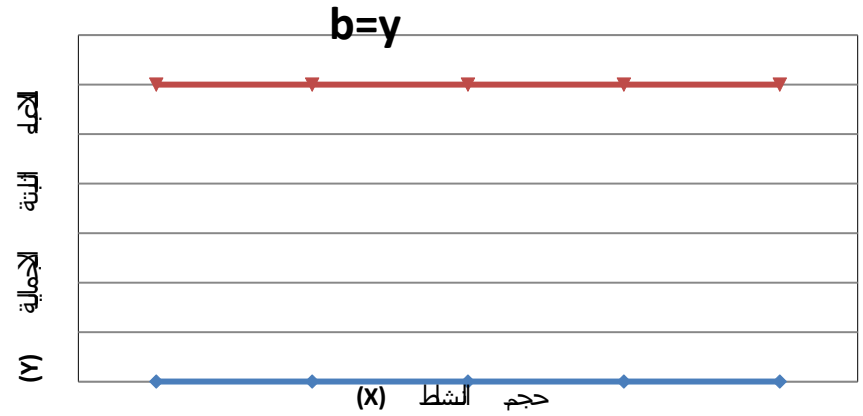
الأعباء الثابتة هي الجرد الباقي من إجمالي الأعباء بعد طرح الأعباء المتغيرة منها و الأعباء الثابتة يتم معالجتها إجماليا دون توزيعها على الوحدات وتبقى ثابتة مهما كان نشاط المؤسسة.

1-2-2 – التمثيل البياني للأعباء الثابتة

الأعباء الثابتة الإجمالية لا تتغير بمستوى حدة النشاط فمعادلتها من الشكل Y=b

نرمز لـ الأعباء الثابتة الإجمالية ب b

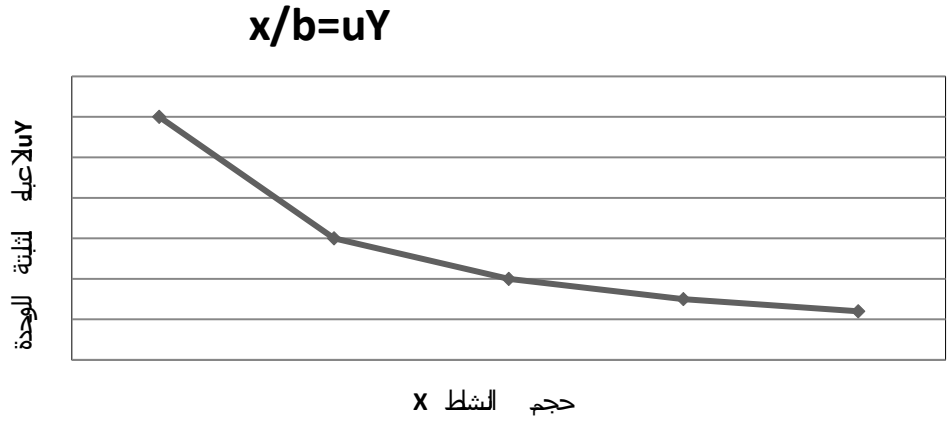
يكون التمثيل البياني كالتالي:



أما معادلة الأعباء الثابتة للوحدة تكتب من الشكل $x/Y_u=b$

وبالتالي هي تتناقص بزيادة حجم النشاط و يكون التمثيل البياني لها على الشكل التالي

ويكون تمثيلها البياني كما يلي:

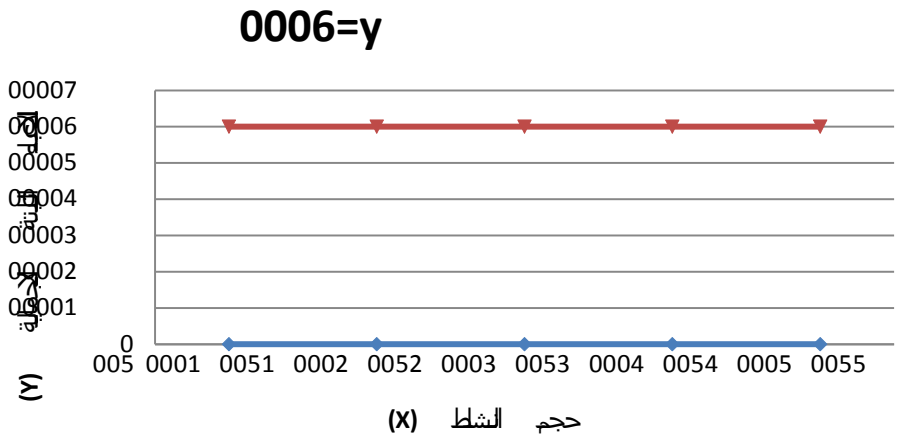


مثال تطبيقي:

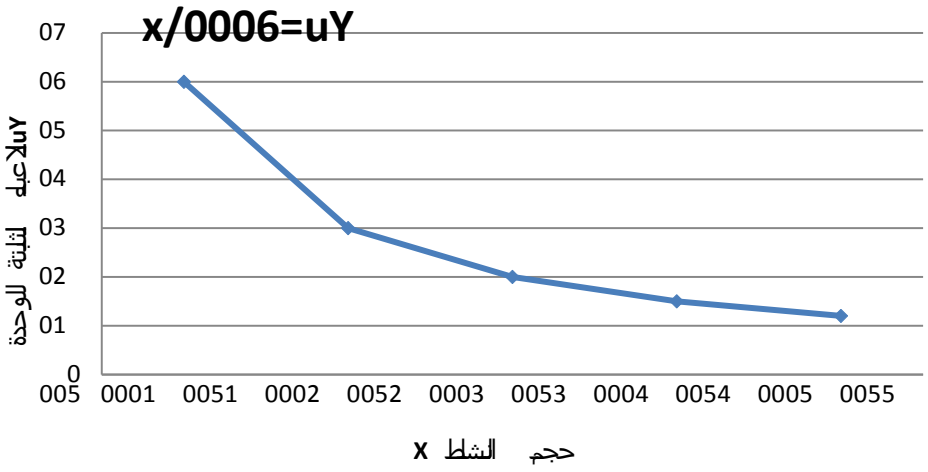
بالنسبة لمؤسسة"الأنوار": تحديد الأعباء الثابتة للوحدة وتمثيلها بيانيا.

مستوى النشاط	1000	2000	3000	4000	5000
الأعباء الثابتة الإجمالية	60000	60000	60000	60000	60000
الأعباء الثابتة للوحدة	60	30	20	15	12

** التمثيل البياني للأعباء الثابتة الإجمالية.



التمثيل البياني للأعباء الثابتة الوحدوية.



2. حساب التكلفة المتغيرة والهامش والنتيجة:

2-1 تعريف التكلفة المتغيرة:

هي مجموع الأعباء المتغيرة التي يتحملها منتج أو خدمة ما إلى غاية تسليمه للزبون وتختلف مكوناتها من المؤسسة التجارية إلى الصناعية.

- في المؤسسة تجارية تتكون التكلفة المتغيرة من
  - تكلفة شراء البضاعة المباعة (ثمن الشراء+ مصاريف الشراء)
  - أعباء التموين المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.
  - أعباء التوزيع المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.
- في المؤسسة الصناعية تتكون من:
  - تكلفة شراء الموالد الأولية واللوازم المستعملة.
  - أعباء التموين المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.
  - أعباء الإنتاج المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.
  - أعباء التوزيع المتغيرة المباشرة وغير المباشرة.

2-2 الهامش على التكلفة المتغيرة

هو الفرق بين رقم الأعمال ومجموع التكاليف المتغير للفترة (يأخذ بعين الاعتبار مكونات التكلفة المتغيرة حسب نشاط المؤسسة كما رأيناه سابقا) ويحسب وفق العلاقة التالية:

الهامش على التكلفة المتغيرة= رقم الأعمال- التكاليف المتغيرة الإجمالية

MCV= CA-CV

2-3. النتيجة:

هي الفرق بين الهامش على التكلفة المتغير ومجموع التكليف الثابتة وتحسب وفق العلاقة التالية:

النتيجة =الهامش على التكلفة المتغيرة- التكاليف الثابتة الإجمالية

R=MCV-CF

4.2.جدول الاستغلال التّفاضلي

يتم إعداد انطلاقا من الكميات المباعة من البضائع والمنتجات لكل منتج على حدي أو لمجموعة من المنتجات أو لنشاط كل مؤسسة ويختلف من مؤسسة تجارية إلى مؤسسة صناعية.

1-4-2 جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة تجارية

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال		Xxxxx	100
	تكلفة شراء البضاعة المباعة	xxxx		
	الأعباء المتغيرة للتموين(مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
2	التكلفة المتغيرة	xxxx	-(xxxxx)	Xxx
3	الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)		xxxxx	Xxx
4	التكاليف الثابتة		-(xxxxx)	Xxx
5	النتيجة(3-4)		xxxxx	Xxx

مثال تطبيقي

استخرجنا من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة"النور" التجارية المعلومات التالية المتعلقة بتاريخ 31/12/ 2021 المعلومات التالية

- عدد الوحدات المباعة 6000 وحدة بسعر 100دج للوحدة.
- تكلفة شراء الوحدة 60دج.
- أعباء التموين المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة) 3دج للوحدة.
- أعباء التوزيع المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة) 6000دج لإجمالي المبيعات.
- التكاليف الثابتة:100000دج.

المطلوب:

إعداد جدول الاستغلال التفاضلي للمؤسسة.

حل المثال التطبيقي:

إعداد جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة النور

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال= 6000×100		600000	100
	تكلفة شراء البضاعة المباعة=6000×60	360000		
	الأعبـاء المتغـيرة للتمـوين(مباشـرة وغـير مباشـرة)= 6000×3	18000 6000		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)		(384000)	64
2	التكلفة المتغيرة	384000		
3	الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)		216000	36
4	التكاليف الثابتة		(100000)	16.67
5	النتيجة (3-4)		116000	19.33

2-4-2- جدول الاستغلال التفاضلي لمؤسسة صناعية

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال		Xxxxx	100
	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة	xxxx		
	الأعباء المتغيرة للتموين(مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
	الأعباء المتغيرة للإنتاج(مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)	xxxx		
2	التكلفة المتغيرة	xxxx	-(xxxxx)	xxx
3	الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)		xxxxx	xxx
4	التكاليف الثابتة		-(xxxxx)	xxx
5	النتيجة (3-4)		xxxxx	xxx

مثال تطبيقي

استخرجنا من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة"القدس" الصناعية المعلومات التالية بتاريخ 31/12/2022

- الكمية المنتجة والمباعة: 2000 وحدة بسعر 400دج للوحدة.
- تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج الوحدات المباعة: 300000دج.
- أعباء التموين المتغيرة غير المباشرة للتموين: 10000دج.
- أعباء الإنتاج المتغيرة المباشرة وغير المباشرة للوحدات المباعة: 50000دج.
- أعباء التوزيع المتغيرة المباشرة وغير المباشرة للوحدات المباعة: 40000دج

الأعباء الثابتة الإجمالية: 150000دج.

المطلوب:إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي للمؤسسة.

حل المثال التطبيقي :

إعداد جدول حساب النتائج التفاضلي لمؤسسة "القدس".

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال =2000×400		800000	100
	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة	300000		
	الأعباء المتغيرة للتموين(مباشرة وغير مباشرة)	10000		
	الأعباء المتغيرة للإنتاج(مباشرة وغير مباشرة)	50000		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع (مباشرة وغير مباشرة)	40000		
2	التكلفة المتغيرة	400000	(400000)	50
3	الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)		400000	50
4	التكاليف الثابتة		(150000)	18.75
5	النتيجة (3-4)		250000	31.25

3-عتبة المردودية

1.3. تعريف عتبة المردودية: رع ن SR

هي رقم الأعمال أو مستوى النشاط الذي يجب على المؤسسة تحقيقيه من أجل تغطية كل أعبائها المتغيرة والثابتة أو الذي لا تحقق المؤسسة عنده لا ربح ولا خسارة ويرمز لها بـ ر ع ن أو SR

3-2 تحديدها

3-2-1 تحديد عتبة المردودية حسابيا

حسابياً: يتم تحديدها كما يلي:

نرمز لـ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة بـ t= الهامش على التكلفة المتغيرة ÷ رقم الأعمال

لدينا عند عتبة المردودية تكون النتيجة معدومة وبالتالي فإن

الهامش على التكلفة المتغيرة= التكاليف الثابتة

= رقم أعمال عتبة المردودية× معدل الهامش على التكلفة المتغيرة= التكاليف الثابتة

ومنه رقم أعمال عتبة المردودية (ر ع ن)= التكاليف الثابتة÷ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

= CF=SR÷t

بتعويض نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة بـ الهامش على التكلفة المتغيرة÷ رقم الأعمال نجد:

ر ع ن = التكاليف المتغيرة÷(الهامش على التكلفة الإجمالية÷ رقم الأعمال)

= ر ع ن = (رقم الأعمال×التكاليف الثابتة)÷ الهامش على التكلفة المتغيرة

= (CA÷CF)×SR=MCV

بقسمة البسط والمقام على الكمية المباعة نجد: ر ع ن=((رقم الأعمال×التكاليف الثابتة)÷الكمية المباعة)÷(الهامش على التكلفة المتغيرة÷ الكمية المباعة)

ومنه ر ع ن= (سعر بيع الوحدة× التكاليف الثابتة)÷الهامش عل التكلفة المتغيرة للوحدة = (PVU÷CF)×SR=MCVU

مثال تطبيقي

تطبق مؤسسة القدس

طريقة التكلفة المتغيرة في حساب التكاليف والنتيجة حيث قدمت إليك جدول حساب الاستغلال التفاضلي التالي لدورة N علما أن الكمية المباعة خلال السنة بلغت 5000 وحدة

البيان	المبالغ	
رقم الأعمال CA	900000	100
التكلفة المتغيرة CV	540000	60
الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	360000	40
التكاليف الثابتة CF	120000	13.33
النتيجة R	240000	26.67

المطلوب

تحديد عتبة المردودية

حل المثال التطبيقي :

حساب عتبة المردودية حسابيا لدى مؤسسة "القدس".

SR=CF/t =120000/0.4 = 300000

SR = CA*CF / MCV = 900000*120000 /360000

2-2-3 تحديد عتبة المردودية بالكمية

يقصد ب عتبة المردودية بالكمية هي عدد الوحدات المباعة للتي تسمح بتغطية كل التكاليف وتسمي بكمية التوازن وتحسب وفق العلاقة التالية:

كمية عتبة المردودية= ر ع ن ÷ سعر البيع للوحدة

مثال تطبيقي (مثال تطبيقي سابق تابع)

:تحديد بالكمية عتبة المردودية بالنسبة لمؤسسة"القدس".

كمية عتبة المردودية= ر ع ن ÷ سعر البيع للوحدة=300000÷180=1667 وحدة.

3-2-3 حدود عتبة المردودية

من اجل حساب حدود عتبة المردودية تكتب علاقة النتيجة بدلالة عدد الوحدات

انطلاقا من العلاقة التالية يمكن

النتيجة= الهامش على التكلفة المتغيرة-التكاليف الثابتة.....(01)

ل الهامش على التكلفة المتغيرة الإجمالية=الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة×عدد الوحدات المباعة.....(02)

الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة=سعر بيع الوحدة-التكلفة المتغيرة للوحدة.....(03)

بتعويض (03) في(02) في(01) نجد:

النتيجة=(سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة)×عدد الوحدات-التكاليف الثابتة

$$R=(PV_u-CV_u)Q-CF$$

لاستخراج أي حد من حدود عتبة المردودية نعوض بقية الحدود بقيمها ونجعل النتيجة معدومة

- ***الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة***

$$R=(x-CV_u)-CF=0$$

$$R=Q.x-Q.CVu-CF=0$$

$$x=(Q*CV_u+ CF) /Q$$

مثال تطبيقي السابق :

:تحديد الحد الأدنى للسعر بالنسبة لمؤسسة "القدس"

الكمية المباعة 5000 وحدة

سعر بيع الوحدة 180 دج

التكلفة المتغيرة للوحدة 540000/5000 =108 دج

التكاليف الثابتة 120000 دج

الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة

$x=(Q*CV_u+ CF) /Q = (5000*108)+120000 /5000 =132$

إذا كان سعر بيع الوحدة اقل من 132 ذد فالنتيجة المحققة خسارة وهو يمثل تكلفة الوحدة المباعة

- **الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة**

$=R=(PV_u-x)Q-CF$

$R= Q*PV_u-Q*x-CF=0$

$X=(Q*PV_u -CF) /Q$

مثال تطبيقي السابق :

:تحديد الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة لدى مؤسسة "القدس"

$x=(Q.PVu-CF)\div Q= (5000*180-120000)/50000 = 156$

إذا ارتفعت التكلفة المتغيرة للوحدة أكثر من 156 دج تكون النتيجة خسارة

- **الحد الأدنى للكمية المباعة**

$R=(PV_u-CV_u)x-CF = 0$

$x=CF / PV_u - CV_u$

المثال التطبيقي السابق :

$X= 120000/ 180-108 =1667$

الحد الأدنى لكمية المباعة هو 1667 وجدة وهي تمثل أيضا عتبة المردودية بالكمية

- **الحد الأقصى للتكاليف الثابتة**

$R=(PV_u-CV_u)Q-x = 0$

$X= (PV_u-CV_u)Q$

المثال التطبيقي السابق :

:تحديد الحد الأقصى للتكاليف الثابتة لدى مؤسسة "القدس".

x=(PVu−CVu)Q = (180−72)*5000 = 360000

الحد الأقصى للتكاليف الثابتة هو 360000دج ويمثل الهامش على التكلفة المتغيرة.

3.2.4 نقطة الصفر (تاريخ بلوغ عتبة المردودية)

نقطة الصفر هي التاريخ الذي تتحقق فيه عتبة المردودية ~و تسمح بمعرفة المدة اللازمة لتحقيقها.

إذا كان رقم أعمال المؤسسة موزع أشهر السنة بشكل منتظم فإن

نقطة الصفر($ن_0$)=(عتبة المردودية(رع ن)÷ رقم الأعمال)×12(شهرا)

إذا أردنا حساب نقطة الصفر بالأيام فإن

نقطة الصفر($ن_0$)=(عتبة المردودية(رع ن)÷ رقم الأعمال)×360(يوم)

مع العلم أن أيام السنة التجارية هو 360 يوم

المثال التطبيقي السابق :

تحديد تاريخ بلوغ عتبة المردودية لدى مؤسسة "القدس".

نقطة الصفر(ن0)=(عتبة المردودية(رع ن)÷ رقم

نقطة الصفر =(300000/900000) *12 = 4 أشهر

تاريخ تحقيق عتبة المردودية هو 30 افريل N

4.2.4 . هامش الأمان

عندما يكون رقم الأعمال اكبر من رقم أعمال عتبة المردودية فان المؤسسة يمكنها حساب النشاط ذو المردودية أو ما يسمى بهامش الأمان أي حساب هو الجز المتبقي من رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة بعد تحقيق عتبة المردودية.

يمكن حسابه وفق العلاقة التالية:

هامش الأمان= رقم الأعمال− رقم أعمال عتبة المردودية

معدل هامش الأمان=((رقم الأعمال− رقم أعمال عتبة المردودية)/رقم الأعمال)×100

مثال التطبيقي السابق :

حساب هامش الأمان ومعدل هامش الأمان لدى مؤسسة"القدس".

**هامش الأمان= رقم الأعمال− رقم أعمال عتبة المردودية (ر ع ن)=

هامش الأمان = 900000−300000=600000 دج

معدل الأمان =(600000/900000) *100 = 66.66

4- التطبيقات والحلول

4-1 التطبيقات

التطبيق الأول

تطبق مؤسسة السلام طريقة التكلفة المتغيرة في حساب التكاليف والنتيجة

الكمية المنتجة والمباعة 6000 وجدة بسعر 300 دج للوحدة

الكمية المستعملة من المواد الأولية في الوحدة 5 كلغ

تكلفة الشراء المتغيرة 24 دج ل 1 كلغ

أعباء الإنتاج المتغيرة المباشرة 400 ساعة بتكلفة 150 دج للساعة

الأعباء غير مباشرة المتغيرة للإنتاج 7 دج لكل 1 كلغ مستعمل من المواد الأولية

أعباء التوزيع المتغيرة غير مباشرة 10 من رقم الأعمال

التكاليف الثابتة 350000 دج

المطلوب

1- إعداد جدول حساب الاستغلال التفاضلي

2- احسب رقم أعمال عتبة المردودية ونقطة الصفر

3- احسب حدود عتبة المردودية

التطبيق الثاني:

من دفاتر مؤسسة الواحة المختصة في إنتاج وبيع المنتج P تحصلنا على المعلومات التالية بتاريخ 31/12/2022

الإنتاج المباع 3000 وجدة بسعر بيع 400 دج للوحدة

تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج الوحدة 500000 دج

أعباء الشراء المتغيرة غير مباشرة 60000 دج

الأعباء غير مباشرة المتغيرة للإنتاج 140000 دج

أعباء التوزيع المتغيرة غير مباشرة 100000دج

تكلفة الإنتاج المخزن وهو دائن 80000دج (كله أعباء متغيرة)

الأعباء الثابتة 350000 دج

المطلوب

1- إعداد جدول حساب الاستغلال التفاضلي

2- احسب عتبة المردودية والكمية التي تحقق عندها عتبة المردودية

3- احسب تاريخ تحقق عتبة المردودية

4- مثل بيانيا المردودية وفق العلاقة رقم الأعمال = مجموع الأعباء

5- احسب جدود عتبة المردودية

التطبيق الثالث

حققت مؤسسة القدس عتبة المردودية بتاريخ N/15/03

النتيجة المحققة خلال الدورة 700000 Nدج

- معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة Y بدلالة X الذي يمثل رقم الأعمال هي

Y=0.4X

المطلوب :

1- احسب مبلغ التكاليف الثابتة

2- احسب مبلغ رقم الأعمال

3- احسب عتبة المردودية

4- احسب هامش الأمان ومعدلة

2-4 حلول التطبيقات

حل التطبيق الأول:

1- إعداد جدول حساب الاستغلال التفاضلي

رقم الأعمال 6000*300=1800000

تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة=6000*5*24=720000

الأعباء المتغيرة للإنتاج المباشرة =400*150 = 60000

الأعباء المتغيرة للإنتاج غير مباشرة=600*5*7 = 210000

الأعباء المتغيرة للتوزيع غير مباشرة =1800000*0.1=180000

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال 6000*300		1800000	100
	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة	720000		
	الأعباء المتغيرة للإنتاج مباشرة	60000		
	الأعباء المتغيرة للإنتاج غير مباشرة	210000		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع غير مباشرة	180000		
2	التكلفة المتغيرة	1170000	1170000	65
3	الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)		630000	35
4	التكاليف الثابتة		350000	19.44
5	النتيجة (3-4)		280000	15.56

2- حساب رقم أعمال عتبة المردودية ونقطة الصفر

رقم أعمال عتبة المردودية (ر ع ن)= التكاليف الثابتة÷ نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

t÷SR=CF = 1000000= 350000/0.35

نقطة الصفر($ن_0$)=(عتبة المردودية(رع ن)÷ رقم الأعمال)×12(شهرا)

=(1000000/1800000)*12 = 6.66 شهر= 6 أشهر و 20 يوم

تاريخ العتبة هو N/20/07

3- حساب حدود العتبة

الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة

$x=(Q*CV_u+ CF) /Q$

$x=(Q*CV_u+ CF) /Q =(6000*195+350000)/6000=253.33$

إذا كان سعر بيع الوحدة اقل من 253.33 فالنتيجة المحققة خسارة وهو يمثل تكلفة الوحدة المباعة

الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة

$X=(Q*PV_u -CF) /Q$

$x=(Q.PVu-CF)\div Q= (6000*300+350000)/6000= 241.66$

إذا ارتفعت التكلفة المتغيرة للوحدة أكثر من 241.66 دج تكون النتيجة خسارة

ج- الحد الأدنى للكمية المباعة

$x=CF / PV_u - CV_u$

$X= 350000/(300-195)=3333$

الحد الأدنى لكمية المباعة هو 3333 وجدة وهي تمثل أيضا عتبة المردودية بالكمية

د- الحد الأقصى للتكاليف الثابتة

$X= (PV_u-CV_u)Q$

$x=(PVu-CVu)Q = (300-195)*6000 = 630000$

الحد الأقصى للتكاليف الثابتة هو630000دج ويمثل الهامش على التكلفة المتغيرة

حل التطبيق الثاني :

1- إعداد جدول الاستغلال التفاضلي

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة * سعر بيع الوحدة

= 3000*400 = 1200000

الرقم	البيان	الإجمالي	الجزئية	%
1	رقم الأعمال		1200000	100
	تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستعملة	500000		
	الأعباء المتغيرة للتموين غير مباشرة	60000		
	الأعباء المتغيرة للإنتاج غير مباشرة)	140000		
	الأعباء المتغيرة للتوزيع غير مباشرة	100000		
	تكلفة الإنتاج المخزن (ح/72)	(80000)		
2	التكلفة المتغيرة	720000	(720000)	60
3	الهامش على التكلفة المتغيرة(1-2)		480000	40
4	التكاليف الثابتة		(240000)	20
5	النتيجة (3-4)		240000	20

2- حساب عتبة المردودية وكمية عتبة المردودية

- حساب عتبة المردودية

$SR=CA*CF\ /MCV = 1200000*240000\ /480000$

$SR=600000\ DA$

$240000/0.4SR = CF/t =$

$SR= 600000$

- حساب عتبة المردودية بالكمية

عتبة المردودية بالكمية = عتبة المردودية/ سعر بيع الوحدة

$SR_Q=SR/PV_u = 600000/400 = 150$

3- حدود عتبة المردودية

الجد الأدنى لسعر بيع الوحدة

$x=(Q*CV_u+ CF)\ /Q$

$= x=(Q*CV_u+ CF)\ /Q$

إذا كان سعر بيع الوحدة اقل من 320 فالنتيجة المحققة خسارة وهو يمثل تكلفة الوحدة المباعة

الحد الأقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة

$X=(Q*PV_u\ -CF)\ /Q$

$x=(\ Q.PVu-CF)\div Q= (3000*400-240000)/3000 = 320$

إذا ارتفعت التكلفة المتغيرة للوحدة أكثر من 320 دج تكون النتيجة خسارة

ج- الحد الأدنى للكمية المباعة

$x=CF\ /\ PV_u - CV_u$

$X= 240000/400-240=1500$

الحد الأدنى لكمية المباعة هو 1500 وجدة وهي تمثل أيضا عتبة المردودية بالكمية

د- الحد الأقصى للتكاليف الثابتة

$X= (PV_u-CV_u)Q$

$x=(PVu-CVu)Q = (400-240)*3000 = 480000$

الحد الأقصى للتكاليف الثابتة هو480000دج ويمثل الهامش على التكلفة المتغيرة

حل التطبيق الثالث

1- حساب مبلغ التكاليف الثابتة

تاريخ العتبة 3.5/15/04= n شهر

نقطة الصفر =12 * تكلفة ثابتة / هامش تكلفة متغيرة

N0=12*CF/MCV

CF/MCV*12=3.5

R=MCV-CF=7000

CF=288235.3

2- حساب مبلغ رقم الأعمال

MCV=R-CF

MCV=700000-288235.3=988235.3

MCV=0.4 CA

CA=MCV/0.4= 988235.3/0.4=2470588.2

3- حساب رقم أعمال عتبة المردودية

SR=CA*CF/MCV=720588.2

4- حساب هامش الأمان

هامش الأمان = رقم الأعمال – رقم أعمال عتبة المردودية

1750000=

المحور الرابع:طريقة التكاليف القائمة على الأنشطة ABC- Activity Based Costing

أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة.ومن بين الأساليب الحديثة التي أصبحت تحضي باهتمام المسيرين، نظام جديد يركز على الحاجة إلى فهم أعمق لتطبيقات وممارسات إدارة التكلفة فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرَّت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية. وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة.[1]

حيث ينظر إلى المؤسسة في محاسبة تكاليف الأنشطةعلى أنها مجموعة من الأنشطة قابلة للتعديل وتحسين وهي تخضع لمعايير معينة لقياس أدائها، وعلى اعتبار أن المنتج بصورته النهائية لا يقوم على استهلاك التكلفة وإنما يستهلك النشاط فإن التركيز على الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى الرشد في إدارة التكاليف.

1- تعريف محاسبة التكلفة عن النشاط

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة وجهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية[2]

عرفها **Davidson**على أنها:"نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجمعات التكلفة والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها".[3]

1Bensimhon larry ,torset christoohe ,le meilleur du DSCG M anagement et controle de gestion ,sup foucher ,paris , 3em edition ;2013, p42

2 إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الأردن 2007، ص 163

3وى عبد الصمد، دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة،30-29 أكتوبر2002، ص 61.

وعرفها **Hornigren**على أنها"طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة، ويركز. على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما انه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع و

الخدمات والعملاء.[1]

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه" يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة".[2] أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.

وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا.[3]

ويعرف على انه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار.[4]

وعرف نظام ABCبأنه تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج.[5]

ارتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد. ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المُنتج النهائي.

1صالح بسيوني عيد محاسبة التكاليف، نشر إلكتروني، القاهرة، الطبعة1، ص 315.

2Roffish.N, Turey. R.B.B, The CAM-I Glossary of Activity Based Management, Consortiun of obvanced manfacturing – international, Texas, USA, 1991.

3 ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007 .

4The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA),Technical Briefing Developing and PromotingStrategy-Activity Based Management- an Overview, London, April, 2001, p.1.

5Ayse Pinar Gurses, An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions,

Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999, p.8.

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على مبدأ التقسيم الأفقي للمؤسسة إلى عمليات حيث :

- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها؛
- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة؛
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

2- خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

2-1 تحديد الأنشطة

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة. أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدها.[1] حيث يتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدأ من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج.[2] ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي ضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة.[3]

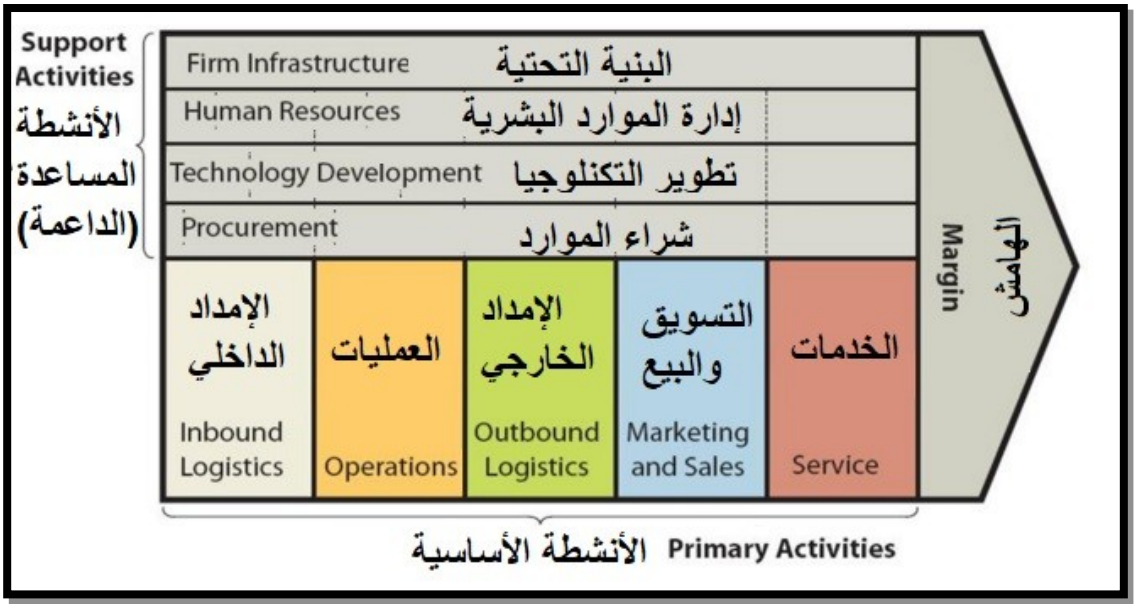
قدم مايكل بورتر نموذج لسلسلة القيمة بحيث اعتبر أن كل وظيفة في المؤسسة لها دور في خلق القيمة، وقسم نشاطات المؤسسة إلى قسمين هما " الأنشطة الأساسية " و" الأنشطة المساعدة (الداعمة) " على أساس أن بعض الأنشطة تساهم أكثر من الأخرى في خلق القيمة، يوضح الشكل الموالي النموذج الذي قدمه مايكل بورتر :

---

1 أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2000، ص25.

2 ثناء على القباني، مدخل استراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2006، ص46.

3جلال العقار، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة أخبار الدوحة، قطر، العدد06 ، فيفري2009، ص27.



- **الأنشطة الأساسية:**

- الإمداد الداخلي: استلام الموارد، تخزينها، جرد المخزون والرقابة عليه، نقل الموارد للاستخدام.
- العمليات: وهي جميع الأنشطة التي تحول المدخلات إلى مخرجات بما فيها التغليف، صيانة الآلات...
- الإمداد الخارجي: تتضمن تخزين المنتجات النهائية، جدولة الطلبيات، التسليم.
- التسويق والبيع: تتضمن الإعلان، الدعاية، التسعير...
- الخدمات: وهي خدمات ما بعد البيع والتي تعتبر كجزء من المنتج، والتي تضمن المحافظة على قيمة المنتج مثل: الصيانة بعد البيع، التثبيت، التدريب على الاستخدام....

- **الأنشطة المساعدة (الداعمة):**

- المشتريات أو شراء الموارد: وتتضمن كل الأنشطة المتعلقة بشراء المدخلات (مواد أولية، منتجات نصف مصنعة، أصول ثابتة كالآلات، معدات مكتبية أو مخبرية .....)
- تطوير التكنولوجيا: تتضمن كل الأنشطة التي تهدف لتحسين جودة منتج المؤسسة، أو طريقة وإجراءات تصنيعه مثل تصميم المنتج، البحث والتطوير، تحسين إجراءات الصيانة ....
- إدارة الموارد البشرية: يتضمن الاستقطاب، الاختيار، التعيين، التدريب، التحفيز.

البنية التحتية: تتضمن التسيير، المالية، المحاسبة، التخطيط، الدعم القانوني (الجوانب القانونية)، العلاقات مع الحكومة

2-2-: تحديد تكاليف الأنشطة

يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة.حيث تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد، آلات، نظم الحاسب الآلي. وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها.وبذلك تعتبر تكلفة النالتكلفة:موع تكاليف عوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص نشاط معين بذاته، وبالتالي يتم في هذه المرحلة تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد.

و2-3- **استخلاص مسببات التكلفة :**

تحديدتكاليف الأنشطة يكون من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات كل نشاط. والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط.[1].

مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

حيث يعتبر مسبب التكلفة المقياس السليم لمقدار ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة المختلفة، ويتم تحديد مسببات التكلفة بتحديد عددها وكذا نوعها، ويفضل اختيار مسببات التكلفة التي تتوفر على سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها و أن تكون قابلة للقياس، وتتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط. ومنه يظهر انه لمسببات التكلفة نظريا دورين:[2]

دور مفسر: يقدم تفسير لتكلفة النشاط وبالأخص من حلال تفسير تغير حجم النشاط أو تكراره.

دور التحميل :يسمح بتحميل تكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة .

ومن مسببات التكلفة الأكثر تداولا يمكن أن نذكر على سبيل المثال:[3]

- عدد مرجعيات مركبات المنتج يرتبط بالأنشطة التالية : إعداد الطلبيات ،استلام الطلبيات ،محاسبة المردون ،دراسة السوق .

---

1 أحمد عطية هاشم، مرجع سبق ذكره، ص28.

2 راضية عطوي ،المحاسبة التحليلية ،الفا للوثائق ،الجزائر ،2023،ص 89

3Dqvqsse henri,parruitte michel,paugam sébastien,DCG9 introduction a la comtabilité ,sup fouvher,paris ,9em édition ,2016 ,p77

– عدد طلبات العملاء يرتبط بالأنشطة التالية:الشحن، إعداد الفواتير متابعة العملاء، محاسبة العملاء

– عدد الأنواع يرتبط بالأنشطة التالية:البحث، الدراسات، التصميم، الإشهار

2-4 تحديد مجمعات

عادة مايكون لعدة أنشطة نفس مسبب التكلفة لذلك يتم تجميع الأنشطة على أساس مسبب التكلفة للحصول على ما يسمى بمراكز التجميع أو مراكز الأنشطة ، حيث يتم تجميع كل النشاطات حسب مسببات التكلفة.

2-5 تحديد معدل تحميل التكلفة على النشاط:

عند معرفة تكلفة الأنشطة وعدد مسببات التكلفة للفترة، يمكن حساب التكلفة الوحدوية لمسبب التكلفة والتي تساوي = تكلفة النشاط / عدد مسببات التكلفة

2-6 تخصيص تكاليف الأنشطة وحساب تكاليف هذه الأخيرة :

يتم حساب سعر تكلفة المنتج بتجميع قيمة الاستهلاكات للأعباء المباشرة وغير مباشرة والتي يتم تحميلها على أساس مسببات التكلفة .وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة. ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حده باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب.

3- مزايا استخدام أساس التكلفة على الأنشطة :

يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

– توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفى تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط .

– تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء

قد تستخدم مسببات أو موجهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسئولين لزيادة النشاط المتاحة.يادة أعداد أو أحجام هذه الموجهات كعدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء . مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة .

– يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة . وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط .

– تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

– تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية، حيث أن إتباع نظام ABC سوف يقلل من احتمالية إتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه.

– يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضا، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة.

– التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق .

وعلى الرغم من المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن هناك من يعتبر أن هذه الطريقة تتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير لأجل تطبيقها وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامها بخاصة المؤسسات الصغيرة لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع في الأجل الطويل، فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصا في مجال الرقابة على التكاليف وتحسين الأداء.

4- التطبيقات والحلول

4-1 التطبيقات

التطبيق الأول.

شركة إنتاجية تقوم بإنتاج منتجين منتج أ ومنتج ب، تم استخراج البيانات من الدفاتر المحاسبية، التكاليف غبر المباشرة للشركة موزعة على الأنشطة التالية كما يلي:

النشاط	تكلفة النشاط
طاقة تشغيل الآلات	200000
استلام المواد	98000
مناولة المواد	400000
تجهيز الآلات	560000
9التعبئة والتغليف	720000
صيانة الآلات	160000
هندسة الإنتاج	360000
إهتلاكات	175000
التدفئة والتكييف الإنارة	40000
المجموع	2713000 دج

وفيما يلي توزيع مسببات التكلفة على المنتجين:

مسببات التكلفة	الإجمالي	المنتجp1	لمنتج p2
كيلو وات س/ساعة	120000	60000	60000
عدد أوامر الشراء المستلمة	900	600	300
عدد مرات مناولة المواد	4000	3200	800
عدد مرات تجهيز الآلات	1400	1000	400
عدد الصناديق المعبأة	1200000	400000	800000
عدد ساعات صيانة الآلات	20000	12000	8000
عدد ساعات هندسة الإنتاج	12000	8000	4000
عدد ساعات تشغيل الآلات	700000	400000	300000
عدد ساعات العمل المباشر	200000	100000	100000
كمية الإنتاج	1200000	400000	800000

المطلوب: توزيع التكاليف غير المباشرة طبقا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

التطبيق الثاني:

تقوم مؤسسة بتركيب و توزيع 900 وحدة من المنتج P1 و 1000 وحدة من المنتج P2 في ورشة واحدة حيث قدمت إليك المعلومات التالية :

- سعر البيع الوحدوي :125 دج للمنتج P1 و 150 دج للمنتج P2 .
- تكلفة المواد الأولية المستهلكة 50 دج لكل وحدة منتجة .

من خلال تحليل المؤسسة تم تحديد نشاطين هما كالتركيب الآلي بتكلفة إجمالية تقدر ب85000 دج والتوزيع بتكلفة إجمالية 10000 دج

- مسبب التكلفة لنشاط التركيب الآلي هو ساعة عمل آلة

الزمن اللازم لكل وحدة من P1 هو 10 دقائق. بينما تتطلب الوحدة 4 P2 دقائق.

المطلوب:لفة نشاط التوزيع هو وزن المنتجات الموزعة ،علما أن وزن كل وحدة منتجة هو 1 كلغ

المطلوب :

1- احسب عدد وتكلفة عامل التكلفة لكل نشاط

2- حساب سعرالثالث: الوحدوي لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية .

التطبيق الثالث :

لدينا مؤسسة تصنع و تبيع عدة منتجات. تقوم بالإنتاج حسب الطلبيات، و بالتالي لا يوجد لديها مخزون من المنتجات

النهائية و لا منتجات قيد الانجاز. خلال فترة معينة، كانت لدينا المعلومات التالية التي تخص، من جهة، النشاط الكلي

للمؤسسة، و من جهة أخرى، المعلومات الجزئية الخاصة ب المنتج P

	النشاط الكلي	المعلومات الجزئية الخاصة ب P
عدد الوحدات المنتجة و المباعة	10000	2500
عدد الطلبات المستلمة والموزعة	50	10
عدد الدفعات التي تم بدأها	277	20
عدد النماذج المنتجة	5	1
عدد مراجع المكونات	200	40
عدد ساعات الإنتاج	10000	2500
الأعباء المباشرة لوحدة واحدة من P	120 دج	
مادة أولية (40 مكون)	16 دج	
يد عاملة 16 دج /سا	280 دج	
سعر بيع وحدة واحدة من P		

المطلوب:

حساب نتيجة P حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .

2-4 حلول التطبيقات

حل التطبيق الأول :

لدينا من الجدول الأول تكلفة كل نشاط ومن الجدول الثاني مسبب التكلفة لكل نشاط، وعدد المسببات لكل نشاط، بمعنى انه يمكننا استخراج تكلفة كل نشاط.

إذا نقوم بما يلي:

1- تكوين أوعية التكلفة وحساب معدل التكلفة لكل وعاء.

- وعاء تكلفة رقم 1:

النشاط: الطاقة = 200000دج

مسبب التكلفة: كيلووات/ساعة= 120000كيلووات/ساعة

معدل تكلفة الوعاء= 200000 دج/ 1.66 =120000 دج للكيلوواط.

- وعاء تكلفة رقم 2:

النشاط: الاستلام= 98000دج

مسبب التكلفة عدد أوامر الشراء= 900 مرة

معدل تكلفة الوعاء= 108.88 = 900/98000دج للمرة.

- وعاء تكلفة رقم 3:

النشاط: تكاليف المناولة= 400000دج

مسبب التكلفة: عدد مرات المناولة= 4000 مرة

معدل تكلفة الوعاء= 100 =4000 /400000 دج للمرة

- وعاء تكلفة رقم 4:

النشاط: تكلفة تجهيز الآلات= 560000دج

مسبب التكلفة: عدد مرات تجهيز الآلات= 1400 مرة

معدل تكلفة الوعاء= 400 = 1400 /560000 دج لكل تجهيز

- وعاء تكلفة رقم 5:

النشاط: تكلفة التعبئة والتغليف = 720000دج

مسبب التكلفة: عدد الصناديق المعبأة= 1200000دج

معدل تكلفة الوعاء= 0.6 =1200000 /720000 دج لكل صندوق.

- وعاء تكلفة رقم 6:

النشاط: تكلفة صيانة الآلات = 160000دج

مسبب التكلفة: ساعات الصيانة = 20000ساعة صيانة

معدل تكلفة الوعاء: 8 =20000 /160000 دج لساعة الصيانة

- وعاء تكلفة رقم 7:

النشاط: تكلفة هندسة الإنتاج= 360000دج

مسبب التكلفة: ساعات هندسة الإنتاج = 120000 ساعة تشغيل

معدل تكلفة الوعاء= 30 = 12000 /360000 دج للساعة

- وعاء تكلفة رقم 8:

النشاط: تكاليف إهتلاك الآلات= 175000دج

مسبب التكلفة: ساعات تشغيل الآلات= 700000ساعة تشغيل

معدل تكلفة الوعاء= 0.25 =700000 /175000 دج للساعة.

- وعاء تكلفة رقم 09:

النشاط: التدفئة والتكييف والإنارة= 40000دج

مسبب التكلفة: ساعات العمل المباشر= 200000ساعة تشغيل

معدل تكلفة الوعاء= 0.2 =200000/40000 دج للساعة .

2- بعد ذلك نقوم بتحديد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة، في الجدول التالي:

وعاء التكلفة	معدل تكلفة الوعاء	مسببات التكلفة		توزيع التكاليف غير مباشرة	
		المنتجp1	لمنتج p2	المنتجp1	لمنتج p2
وعاء تكلفة الطاقة	1.66	60000	60000	99600	99600
وعاء تكلفة الاستلام	108.88	600	300	65328	32664
وعاء تكلفة المناولة	100	3200	800	320000	80000
وعاء تكلفة تجهيز الآلات	400	1000	400	400000	160000
وعاء تكلفة التعبئة	0.6	400000	800000	240000	480000
وعاء تكلفة صيانة الآلات	8	12000	8000	96000	64000
وعاء تكلفة هندسة الإنتاج	3	8000	4000	240000	120000
وعاء تكلفة إهتلاك الآلات	0.25	400000	300000	100000	75000
وعاء تكلفة التدفئة والتكييف والإنارة	0.2	100000	100000	20000	20000

حل التطبيق الثاني :

1- حساب عدد وتكلفة ومسبب التكلفة لكل نشاط

النشاط	تكلفة النشاط	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة	تكلفة مسبب التكل
التركيب	85000	ساعة عمل آلة	216.67 ساعة	392.31
التوزيع	10000	وزن المنتجات الموزعة	1900 كلغ	5.26

- **كيفية حساب عدد مسببات التكلفة:**

التركيب :(10 د*900 وحدة)+(4 د *1000 وحدة) /60 = 216.67 ساعة

التوزيع :900+1000 = 1900 كلغ

- **كيفية حساب تكلفة مسبب التكلفة**

التركيب 85000/216.67 = 392.31

التوزيع :10000/1900 = 5.26

2- حساب سعر التكلفة الوحدوي لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية

البيان	المنتج P1	المنتج P2
المواد الأولية المستهلكة	50	50
التركيب الآلي	65.38=392.31*(10/60)	26.15=392.31*(4/60)
تكلفة الإنتاج	115.38=50+65.38	76.15=50+26.15
التوزيع	5.26	5.26
سعر التكلفة الوحدوي	120.64=115.38+5.26	81.41=76.15+5.26
سعر البيع الوحدوي	125	150
النتيجة التحليلية للوحدة	4.36=125-120.46	68.59=150-81.41
النتيجة التحليلية لكل منتج	3924=900*4.36	68950=1000*68.59
النتيجة التحليلية الإجمالية	72514=3924+68950	

حل التطبيق الثالث :

لحساب نتيجة P حسب طريقة التكاليف على أساس الأنشطة نتبع الخطوات التالية :

1- **تحديد قائمة الأنشطة، توزيع الأعباء غير المباشرة للأنشطة**

المصلحة	الأنشطة	التكاليف دج
مصلحة الشراء	متابعة الموردين	22500 دج
122500	تقديم الطلبيات	40000
	استقبال الطلبيات	60000
	122500	
مصلحة الإنتاج	الإنتاج	280000
312900	التحميل	12900
	الصيانة	20000
	312900	

مصلحة الزبائن	الإرسال	42500
89600	الفوترة	18000
	متابعة الزبائن	24000
	الإشهار	5100
		89600
مصلحة	محاسبة الزبائن	13000
40000	محاسبة المردون	13000
	الجرد	14000
		40000
مصلحة البحث	البحث	25000
25000		25000
المجموع		590000

2- اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط

المصلحة	الأنشطة	مسببات التكلفة
مصلحة الشراء	متابعة الموردين	عدد طرح الدفعات
122500	تقديم الطلبيات	عدد مراجع المكونات
	استقبال الطلبيات	عدد مراجع المكونات
مصلحة الإنتاج	الإنتاج	ساعات عمل
312900	التحميل	عدد طرح الدفعات
	الصيانة	عدد طرح الدفعات
مصلحة الزبائن	الإرسال	طلبيات الزبائن
89600	الفوترة	طلبيات الزبائن
	متابعة الزبائن	طلبيات الزبائن
	الإشهار	عدد النماذج
مصلحة	محاسبة الزبائن	طلبات الزبائن
40000	محاسبة المردون	عدد مراجع المكونات
	الجرد	عدد مراجع المكونات
مصلحة البحث	البحث	عدد النماذج

25000		

3- تجميع الأنشطة حسب مسببات التكلفة:

	مسببات التكلفة				
	عدد طرح الدفعات	عدد مراجع المكونات	ساعة عمل الإنتاج	طلبيات الزبائن	عدد النماذج
الأنشطة	متابعة الموردين	تقديم الطلبيات	الإنتاج	الإرسال	الإشهار
	التحميل	استقبال الطلبيات		الفوترة	البحث
	الصيانة	محاسبة الموردين		متابعة الزبائن	
		الجرد		محاسبة الزبائن	

4- حساب تكلفة مسببات التكلفة

	مسببات التكلفة				
	عدد طرح الدفعات	عدد مراجع المكونات	ساعة عمل الإنتاج	طلبيات الزبائن	عدد النماذج
الأنشطة	22500	40000	280000	42500	5100
	12900	60000		18000	25000
	20000	13000		24000	
		14000		13000	
المجموع	55400	127000	280000	97500	30100
عدد مسببات التكلفة	277	200	10000	50	5
تكلفة مسبب دج	200	635	28	1950	6020

5- حساب التكلفة النهائية للمنتج P

مسبب التكلفة له نفس الدور الذي تلعبه وحدة العمل في الطرق التقليدية. مثال، فيما يتعلق ب"عدد طرح الدفعات"فان تكلفة تحضير أو بدا دفعات الإنتاج ل 277 دفعة هو 55400 دج، أي بمقدار 200 دج لكل دفعة، و بما أن المنتج Pتطلب طرح 20 دفعة، فانه سيتحمل تكلفتها: 200 × 20 = 4000دج.

البيان	المنتجP		
		تكلفة الوحدة	المبلغ الإجمالي
الأعباء المباشرة:			
مواد أولية	2500	120	300000
يد عاملة	2500	16	40000
الأعباء غير مباشرة			
تسيير الدفعات	20	200	4000
تسيير المكونات	40	635	25400
تسيير ساعات الإنتاج	2500	28	70000
تسيير الطلبيات	10	1950	19500
تسيير النماذج	1	6020	6020
مجموع الأعباء المباشرة وغير مباشرة	464920		

6- حساب النتيجة التحليلية للمنتج P

البيان	المنتجP		
	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
رقم الأعمال	2500	280	700000
التكلفة النهائية			464920
النتيجة التحليلية			235080

الخاتمة :

يحتاج المسيرون في المؤسسة الى معلومات تحليلية كافية وبدقة لمعرفة التكاليف التي تحملها كل منتج أو خدمة مقدمة للغير وكذلك لتحليل مردودية كل منتج على حدة ومدى مساهمته في نتيجة نشاط المؤسسة ، غيران هذه المعلومات غير متوفرة في المحاسبة العامة .لذا ظهرت محاسبة التسيير كوسيلة يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات ،حيث تهتم بإبراز ومعرفة تكلفة المراكز والأقسام لكل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة بغرض تحديد سعر كلفة المنتجات والخدمات ،وكذلك تقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات وتحليل النتائج وكذلك برمجة وتخطيط النشاطات المستقبلية .

ومنه محاسبة التسيير أحد فروع المحاسبة والذي يعمل على تطبيق المبادئ والأسس في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات بعدة طرق ، حيث كل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية تنتهج مبدءا تعتمد عليه للوصول إلى تحديد التكاليف وسعر التكلفة وبعبارة أخرى تحديد نتيجة الاستغلال للمؤسسة

فنجد طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على تقييم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة، فالأولى تحمل مباشرة لتكلفة المنتج في حين الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

أما الطريقة الثانية فهي طريقة التكلفة المتغيرة التي تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة و تحميل الأعباء المتغيرة فقط على المنتجات. حيث *جاءت هذه الطريقة نتيجة* عدم *كفاية* الطريقة السابقة في للتحليل الاقتصادي أو التسيير في المؤسسة نظرا لوجود مجموعة

من العوامل أو العناصر التي تغير وتؤثر في سعر التكلفة منها: حجم النشاط، مكونات عوامل الإنتاج ، المردودية التقنية ...وغيرها والتي لم تأخذ بعين الاعتبار في الطريقة السابقة .

ونتيجة التطور التكنولوجي ظهرت طريقة محاسبة تكاليف الأنشطة حيث تعتمد هذه الطريقة على أن المؤسسة هي عبارة مجموعة من الأنشطة قابلة للتعديل وتحسين وهي تخضع لمعايير معينة لقياس أدائها، وعلى اعتبار أن المنتج بصورته النهائية لا يقوم على استهلاك التكلفة وإنما يستهلك النشاط فإن التركيز على الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى الرشد في إدارة التكاليف.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2000.
- احمد نور في المبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت،1996.
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الأردن 2007.
- بديسي فهيمة :المحاسبة التحليلية دروس وتمارين ،دار الهدى ،الجزائر ،2013 .
- بو يعقوب عبد الكريم ،المحاسبة التحليلية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،ط 5 ،2009 بن
- بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،الجزء الأول،دار هومة ،الجزائر2010م.
- ثناء على القباني، مدخل استراتيجي لدراسة متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2006،
- جلال العقار، مراحل تصميم نظام تكاليف الأنشطة، مجلة أخبار الدوحة، قطر، العدد06 ، فيفري 2009.
- حسام الدين مصطفى الخداس وآخرون، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة، ط9، عمان، 2014.
- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005،
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2004،2005،
- دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المري ، السعودية، 2005.
- راضي محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003، .
- راضية عطوي ،المحاسبة التحليلية ،الفا للوثائق ،الجزائر ،2023 .
- ش، المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2009.

- محمد علي أحمد السيدية، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، محاسبة التكاليف، دار الزهراء للنشر والتوزيع، ط2012 ،1، ص1
- نظام المحاسبي المالي الجديد 2010، SCF
- الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 23رجب عام1429الموافق 26يوليو سنة 2008م "قواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، مدونة الحسابات وقواعد سيرها " العدد19 يوم25مارس 2009م.

المراجع باللغة الأجنبية :

- . Abd ellah Boughaba ,comptabilité analytique ,berti édition,1994
- . Raullet chritian et christiane,comptabilité analytique et contrôle de gestion ; éd,dunod bordas, 2ème édition,1982
- Bensimhon larry ,torset christoohe ,le meilleur du DSCG M anagement et controle de gestion ,sup foucher ,paris , 3em edition ;2013.
- Code desIFRS, Normes et interprétations, textes consolidés à jour au septembre 2007, 3 ème édition,2007, Collection les codes RF, groupe revue fiduciaire, Paris,
- Davasse henri,parruitte michel,paugam sébastien,DCG9 introduction a la comtabilité ,sup fouvher,paris ,9em édition ,2016 ,p77
- Farid MAKHLOUF, comptabilité analytique , édition pages bleues, Algérie, 2006.
- Henri culman ; comptabilité analytique, édition bouchére 1993.
- Roffish.N, Turey. R.B.B, The CAM-I Glossary of Activity Based Management, Consortiun of obvanced manfacturing – international, Texas, USA, 1991